



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

Processo n° 15504.000292/2008-42
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-002.527 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2013
Matéria Salário Indireto: Participação nos Lucros e Resultados Abono
Recorrente BANCO MERCANTIL DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2002

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Empresas que, embora tenham situação jurídica distinta, são dirigidas de fato pelas mesmas pessoas, exercem suas atividades no mesmo endereço formam um grupo econômico, sendo solidariamente responsáveis pelas contribuições previdenciárias de qualquer uma delas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. LIVRE ESTABELECIMENTO DE CONDIÇÕES. EXIGÊNCIA LEGAL RESTRITA A CLAREZA E OBJETIVIDADE DAS REGRAS.

A Lei n° 10.101/2000 não exige a conjugação da lucratividade com outro incentivo mais específico daquela empresa, daquele departamento, daquela categoria ou daquele empregado. Compete aos empregadores, trabalhadores e sindicatos estabelecerem as regras que melhor atendam aos seus anseios, desde que sejam “claras e objetivas”.

ABONO

Abono único quando pago de acordo com determinação de Convenção Coletiva de Trabalho não é base de incidência de contribuição previdenciária. Parecer PGFN/CRJ n.º 2.114 e Ato Declaratório n.º 16/2011.

MULTA MORATÓRIA

A aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e do lançamento traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontra o processo de constituição do crédito tributário e se mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, mais precisamente

o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Liege Lacroix Thomasi – Relatora e Presidente Substituta

André Luís Mársico Lombardi – Redator Designado

Juliana Campos de Carvalho Cruz

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em negar provimento à preliminar de decadência, na aplicação do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, vencidos os Conselheiros Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leo Meirelles do Amaral, que entenderam aplicar-se ao caso, o artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional. Quanto ao mérito, por maioria de votos, foi dado provimento ao recurso, quanto à rubrica Participação nos Lucros e Resultados para os segurados empregados, vencida a Conselheira Relatora e o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva. Quanto à rubrica Participação nos Lucros e Resultados para os diretores não empregados, por maioria de votos, foi negado provimento ao recurso, vencida a Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz. Quanto à multa, por maioria de votos foi negado provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral e Juliana Campos de Carvalho Cruz, que fará Declaração de Voto, por entenderem que a multa aplicada deve ser limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 448/2008 (art. 35 da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 61, da Lei n.º 9.430/96). O Conselheiro André Luiz Mársico Lombardi fará o voto divergente vencedor quanto à Participação nos Lucros para os segurados empregados.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Juliana Campos de Carvalho Cruz, Andre Luis Marsico Lombardi, Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, Bianca Delgado Pinheiro.

Ausência momentânea: Bianca Delgado Pinheiro

Relatório

Trata a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, lavrada em 17/12/2007 e cientificada ao sujeito passivo em 19/12/2007, de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais a título de abono único, participação nos lucros e resultados, participação nos lucros para diretores não empregados e de previdência complementar, em desacordo com as normas legais no período de 01/2002 a 12/2002.

A recorrente é integrante de grupo econômico, sendo todos os participantes do mesmo cientificados do lançamento.

Após a apresentação das defesas, os autos baixaram em diligência, para informação do fisco quanto aos argumentos expendidos pela notificada acerca da previdência complementar.

Do resultado da diligência foi dada ciência a todos os sujeitos passivos e reaberto prazo de trinta dias para manifestação.

Apenas a empresa notificada aditou sua defesa e Acórdão de fls. 1040/1054, julgou o lançamento procedente.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso arguindo em síntese:

- a) a decadência do período de 01/2002 a 11/2002, já que o tributo foi parcialmente recolhido;
- b) que os valores de PLR pago aos empregados não podem ser desconsiderados, já que constam de Convenção Coletiva de Trabalho, que traz as regras claras e objetivas;
- c) que a Convenção Coletiva possui força normativa;
- d) que a participação dos empregadores no lucro das instituições é regra prevista na Lei das S/A's;
- e) que o artigo 152§1º da citada lei evidencia que a Participação nos Lucros não pode ser tratada como remuneração; que é eventual;
- f) que o abono único não integra a remuneração, pois é expressamente desvinculado do salário e previsto na Convenção Coletiva;
- g) que desiste de discutir sobre a verba previdência complementar, pois a incluiu na anistia concedida pela Lei n.º 11941/09;

- h) que a multa a ser aplicada deve ser a do artigo 61, da Lei n.º 9.430/96, considerando a retroatividade benigna.

Requer o provimento do recurso e a reforma do Acórdão para cancelar os créditos de 01/2002 a 11/2002, frente à decadência; considerar inocorrentes os fatos geradores quanto à competência 12/2002 e a aplicação exclusiva da multa prevista no artigo 61 da Lei n.º 9430/96.

Resolução da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, converteu o julgamento em diligência para que fosse dada ciência do Acórdão de primeira instância às devedoras solidárias.

Após a ciência, as coobrigadas apresentaram recurso único, onde argüem:

- a) que não pode prevalecer a autuação para os coobrigados, porque não possuem interesse em comum na hipótese da incidência da exação;
- b) que a Constituição outorgou às Leis Complementares a função de regular a solidariedade, sendo inviável a aplicação do artigo 30, IX da Lei n.º 8.212/91;
- c) que a solidariedade somente se revelaria aplicável no caso de fraude e abuso de personalidade jurídica, o que não ocorreu;
- d) que deve ser aplicado o artigo 150§4º quanto à decadência;
- e) por fim requerem o provimento do recurso para reconhecer a decadência até 11/2002 e anular a responsabilidade solidária.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço dos recursos e passo a examiná-los.

Das Preliminares

A recorrente alega que o crédito lançado encontra-se decadente pela aplicação da regra contida no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional. A alegação não é correta.

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem observar a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN.

No caso presente, não há recolhimentos parciais relativos ao crédito lançado nesta notificação, assim, aplica-se o artigo 173, I do CTN para a contagem do prazo decadencial:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

É de se notar que por não ter pago o tributo e nem declarado em GFIP, os valores somente poderiam ter sido apurados em ação fiscal e, portanto, correta a aplicação do artigo 173, I do CTN. Embora a recorrente alegue a existência de recolhimentos diversos, cumpre salientar que para aplicação da decadência, há que ser analisada cada rubrica, pois caso o contribuinte não reconheça uma verba como integrante do salário de contribuição e, por consequência não antecipe o pagamento da contribuição previdenciária sobre a mesma, o fisco somente poderá apurá-la em ação fiscal, não havendo que se falar em homologação.

Pelo exposto não se encontram atingidos pela fluência do prazo decadencial os fatos geradores apurados pela fiscalização.

Quanto à solidariedade, os recorrentes alegam que não possuem interesse comum na situação que constitui o fato gerador, e portanto não é cabível a responsabilidade prevista no art. 124 do CTN. Entretanto, a responsabilidade solidária prescinde do interesse comum para restar caracterizada, posto que o Código Tributário Nacional no seu artigo. 124, dispõe que há duas possibilidades para se imputar responsabilidade: por aqueles que possuem interesse comum na situação do fato gerador, ou por expressa disposição em lei. Assim, a lei pode imputar solidariedade, mesmo para quem não possui interesse comum. In casu, a responsabilidade está prevista em lei: art. 30, inciso IX da Lei n 8.212 de 1991.

A solidariedade decorre de imposição legal (art. 30, inciso IX da Lei 8.212), e não é necessário afastar a personalidade jurídica para imputar responsabilidade.

O Contencioso Administrativo não aprecia a inconstitucionalidade das leis. A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal. No Capítulo III do Título IV, especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos reconhecessem a constitucionalidade de normas jurídicas seria infringir o disposto na própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder.

Por essa razão é que através de seu Regimento Interno e Súmula, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF se auto-impôs com regra proibitiva nesse sentido:

Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (que aprovou o Regimento Interno do CARF):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

SÚMULAS CONSOLIDADAS CARF PORTARIA MF N.º 383 – DOU de 14/07/2010)

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Do Mérito

No que se refere à Participação nos Lucros e Resultados, o Fisco solicitou através do Termo de Intimação Fiscal fls. 451/452, que lhe fossem apresentados os documentos decorrentes da negociação para que pudesse aferir as regras quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para a revisão do acordo, enfim toda a regulamentação para o pagamento da verba.

Os documentos apresentados foram os acordos coletivos firmados em nível nacional, onde o Fisco constatou que o pagamento da verba era feito a todos os funcionários, com base num percentual sobre o salário, sem exigir o cumprimento de qualquer regra ou de disciplinar a participação do empregado para atingir o lucro do banco.

A seguir transcrevo parte do constante nos acordos de 2001/2002, que comprovam o pagamento sem o cumprimento de metas visando o atingimento do lucro:

"CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)

Ao empregado admitido até 31.12.2001, em efetivo exercício em 31.12.2002, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 03.03.2003, de 80% (oitenta por cento) sobre o salário base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro/2002, acrescido do valor fixo de R\$550,00 (quinhentos e cinquenta reais), limitado ao valor de R\$4.100,00 (quatro mil e cem reais).

PARÁGRAFO PRIMEIRO 0 percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionado no caput desta Cláusula, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, observarão em face do exercício de 2002, como teto, o percentual de 15%(quinze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Quando o total de Participação nos Lucros ou Resultados calculado pela regra básica do caput desta Cláusula for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2002, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 (dois) salários do empregado e limitado ao valor de R\$8.200,00 (oito mil e duzentos reais), ou até que o total da Participação nos Lucros e Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido o que ocorrer primeiro.

PARÁGRAFO SEGUNDO No pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2002".

Da leitura do acordado se vê que basta ser empregado da recorrente para obter um ganho traduzido num percentual sobre o lucro, pago a título de PLR, tomando por base o seu salário e mais verbas salariais. Ou seja, independentemente do esforço empregado pelo funcionário ele vai obter um ganho diretamente ligado ao seu salário, que por óbvio será também salário.

O pagamento de um percentual sobre o salário base do empregado mais verbas de natureza salarial, não se subsumem ao conceito de Participação nos Lucros ou Resultados, porque esta pressupõe a disposição do empregado em implementar ações que levem ao incremento da lucratividade da empresa, mas ao atrelar o pagamento a um percentual sobre o salário e verbas de natureza salarial, esta se falando de salário e não de valores auferidos como parte do resultado da força laboral que o segurado ofertou à empresa, do plus que efetivou.

A PLR é um direito trabalhista, mas para não se constituir em base de incidência contributiva previdenciária deve se traduzir num incentivo à produtividade, onde o maior lucro ou resultado almejado pela empresa faz com que os trabalhadores obtenham maiores ganhos, porque participaram do processo de forma efetiva se empenharam em aumentar o lucro da empresa. Todavia, no caso em tela ao se atrelar o valor percebido ao salário do empregado, não se está tratando de PLR, mas evidentemente de remuneração, pois a empresa paga um percentual sobre o salário a todo o empregado independentemente da sua participação proporcional ao lucro obtido.

A Lei 10.101/2000 prevê várias exigências e vedações, que a PLR deve seguir para estar de acordo com sua lei específica e obter os efeitos previstos.

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:

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.

...

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

...

§2º—É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

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

...

Assim, para a PLR ser paga de acordo com a legislação específica deve, cumulativamente:

- a) Resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo;
- b) Do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo;
- c) O resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;
- d) Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;
- e) Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil;

- f) Por fim, a legislação determina formas de resolução de impasses quanto a PLR: a mediação ou a arbitragem de ofertas finais.

Portanto, as finalidades da lei são integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade. Deve haver uma negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores: clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito substantivo). Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade ou programas de metas e resultados mantidos pela empresa:

Como se vê, a intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

É necessário que os critérios, condições e metas a serem alcançadas sejam estabelecidos nos acordos coletivos, o que não se configurou no caso em exame, onde o pagamento é feito com base num percentual sobre o salário, com limite mínimo e máximo do lucro da empresa.

Assim como já dito em parágrafo anterior que a intenção do legislador ao tratar da PLR foi impedir que critérios subjetivos impedissem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, também é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Real para considerar os valores integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A autoridade fiscal, no uso de suas prerrogativas, tem o ônus de comprovar a dissimulação do sujeito passivo, conforme artigo 123, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

No caso em exame não restou demonstrado pela recorrente que os valores pagos aos segurados empregados se revestiram das características e cumpriram os pressupostos legais exigíveis para ser efetivamente parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados, devendo, assim integrar o salário de contribuição.

A lei de custeio da Previdência Social é clara ao trazer no artigo 28, §9º, aliena “j”, *verbis que*:

Art. 28 (...)

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

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

A Participação nos Lucros paga em desacordo com as normas previstas na Lei específica, n.º 10101/ 2000, integra o salário de contribuição.

Vale ressaltar ainda que, mesmo que tais regras fixando percentuais sobre salário tenham sido estabelecidas em acordos ou convenções coletivas como suficientes para o pagamento da PLR, como as contribuições previdenciárias são tributos, portanto, sujeitas à regência do CTN, cabe mencionar o art. 123:

Art.123 - Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Diante da normatividade susoelencada, infere-se que os contratos firmados entre as partes, inclusive os coletivos, não possuem força vinculante para o Fisco, pois os mesmos só criam regras válidas para os convenientes, não para um terceiro, in casu, Previdência Social, principalmente em face do princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

A recorrente alega que o abono pago, base de cálculo do crédito previdenciário apurado na presente NFLD, não tem natureza salarial tendo em vista que está estipulado em convenção coletiva do trabalho.

Com efeito, com referência ao abono único a Procuradoria da Fazenda Nacional reconheceu por meio do Ato Declaratório n.º 16/2011, que a verba não integra o salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária, quando estipulado em Convenção Coletiva de Trabalho, como no caso em exame.

Quanto à multa, a recorrente requer que seja aplicada a retroatividade benigna exposta no artigo 106 do Código Tributário Nacional para fazer incidir alterações introduzidas pela MP n.º 449/2008.

Todavia, é de se notar que o benefício da retroatividade benigna contido na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN é de ser observado sempre que uma nova lei cominar a uma determinada infração tributária uma penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração.

No caso em tela, à época do fatos geradores, pelo não recolhimento em época própria do tributo devido, a legislação previdenciária previa a aplicação de multa moratória, conforme disposto pelo 35 da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 9.876/99.

A MP n.º 449/08, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2008, excluiu do ordenamento jurídico a gradação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/91, conferindo-lhe outras condições, eis que se tratando de recolhimento espontâneo pelo contribuinte de contribuições previdenciárias pagas em atraso, a multa de mora a ser aplicada será de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, contados a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento, limitado a vinte por cento:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 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. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941/2009\).](#)

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 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.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [\(Vide Lei nº 9.716, de 1998\)](#)

Quando se tratar de lançamento de ofício, como no caso da presente notificação fiscal de lançamento de débito –NFLD, a legislação superveniente determinou a incidência de multa de ofício, correspondente a 75% da totalidade ou diferença de imposto ou contribuição devidos e não recolhidos, podendo, inclusive ser duplicado o valor em caso de fraude, simulação ou conluio:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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. [\(Incluído pela Lei nº 11.941/2009\).](#)

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Portanto, no exame do caso em questão é de se ver que a aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e do lançamento traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2008, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96, já transcrito anteriormente.

Por todo o exposto,

Voto pelo provimento parcial do recurso para excluir do lançamento os valores relativos à rubrica “Abono Único”.

Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Voto Vencedor

Participação nos Lucros ou Resultados para os segurados empregados.

Como bem apontado pela nobre Presidente Relatora, a Lei 10.101/2000 estabelece os contornos gerais da participação nos lucros, ou resultados. E assim o faz para dar efetividade ao direito social estatuído no artigo 7º, XI, da CF:

Constituição Federal:

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;

(destaques nossos)

No caso concreto, o objeto da discórdia cinge-se à natureza das regras estabelecidas. A Presidente Relatora considerou que o regramento estipulado em norma coletiva não constituía um incentivo à produtividade, pois “ao se atrelar o valor percebido ao salário do empregado, não se está tratando de PLR, mas evidentemente de remuneração, pois a empresa paga um percentual sobre o salário a todo o empregado independentemente da sua participação proporcional ao lucro obtido”.

Extraímos de tal entendimento que o regramento teria sido objetivo demais, não sendo proporcional ao esforço individual ou segmentado por grupos menores que o número geral de empregados da empresa.

Todavia, parece-nos que, a despeito do ganho de produtividade ser inerente à participação nos lucros ou resultados (*caput* do artigo 1º da Lei nº 10.101/2000), a preocupação central da lei teria sido exclusivamente contrária: de evitar o excesso de subjetivismo.

Com efeito, o parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 estipula que as regras devem ser “claras e objetivas, quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas”. Para concluir se este primeiro aspecto é respeitado no caso em tela, vejamos a redação da norma coletiva:

CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)

Ao empregado admitido até 31.12.2001, em efetivo exercício em 31.12.2002, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 03.03.2003, de 80% (oitenta por cento) sobre o salário base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em

setembro/2002, acrescido do valor fixo de R\$550,00 (quinhentos e cinquenta reais), limitado ao valor de R\$4.100,00 (quatro mil e cem reais).

PARÁGRAFO PRIMEIRO O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionado no caput desta Cláusula, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, observarão em face do exercício de 2002, como teto, o percentual de 15%(quinze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Quando o total de Participação nos Lucros ou Resultados calculado pela regra básica do caput desta Cláusula for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2002, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 (dois) salários do empregado e limitado ao valor de R\$8.200,00 (oito mil e duzentos reais), ou até que o total da Participação nos Lucros e Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido o que ocorrer primeiro.

(...)

PARÁGRAFO SEXTO.

O banco que apresentar prejuízo no exercício de 2002 (balanço de 31.12/2002) estará isento do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados.

(destaques nossos)

Como se vê, a clareza e objetividade estão presentes:

- nas condições a serem satisfeitas: pressuposto do lucro (parágrafo sexto); e
- nos direitos a serem satisfeitos: regras que estipulam o quanto a ser pago (*caput* e parágrafo primeiro).

Quanto ao incentivo à produtividade (*caput* do artigo 1º da Lei nº 10.101/2000), é preciso considerar que a lei não exige que haja qualquer tipo de segmentação da meta ou do resultado: nem por empresa, nem por departamento, nem por categoria, nem por empregado. Pelo contrário, a lei estabelece uma abertura muito grande para os empregadores, trabalhadores e sindicatos estabelecerem as regras que melhor atendam aos seus anseios, desde que tais regras sejam “claras e objetivas”. No caso, portanto, bastaria a mera existência de lucro da empresa para que haja algum pagamento a título de participação nos lucros e resultados.

É até discutível se a mera vinculação ao lucro é a regra mais adequada para se incentivar o empregado. Todavia, não parece que esta seja uma preocupação da lei que disciplina a participação nos lucros e resultados. Desde que a regra pressuponha qualquer lucro ou resultado, de forma clara e objetiva, não há base legal para a desconsideração da natureza jurídica de participação nos lucros e resultados.

Nas negociações coletivas de trabalho, em matéria de participação nos lucros e resultados, é intuitivo imaginar que os empregadores buscarão sempre o incentivo mais próximo do individual do que do coletivo (índices ou metas individuais ou de pequenos grupos) como também parece claro que os sindicatos de trabalhadores prestigiarão índices ou metas gerais, com pouca segmentação, a fim de sobrepor o interesse coletivo da categoria aos interesses individuais.

Dessa dicotomia ideológica, por vezes prevalecerá o interesse do empregador (regras mais pormenorizadas e individualizadas) e, por outras tantas vezes, preponderará o interesse sindical (regras mais genéricas, mas abstratas, como as ligadas exclusivamente ao lucro, ao salário e à condição de empregado da empresa). Em matéria de participação nos lucros e resultados, a lei buscou interferir o mínimo possível, exigindo tão somente regras claras e objetivas, exatamente para não interferir nessa livre negociação de trabalho. Daí termos afirmado no início que a preocupação central da lei teria sido, exclusivamente, de evitar o excesso de subjetivismo.

Deve-se considerar também não há na lei qualquer exigência de que se conjugue incidências de lucratividade com outras metas e resultados. Não bastasse o nome do instituto ser participação nos lucros ou resultados (**conjunção alternativa**), o parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 estabelece que ela poderá considerar, **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.

Assim, no caso em comento, não vejo qualquer ofensa das regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000, pois a norma coletiva condiciona à existência de lucro e os critérios de pagamento encontram-se dentro dos parâmetros legais, de sorte que voto por dar provimento ao recurso, quanto à rubrica Participação nos Lucros e Resultados para os segurados empregados.

André Luís Mársico Lombardi, Redator Designado

Declaração de Voto

Ouso discordar, *data venia*, do entendimento esposado pela ilustre Conselheira Relatora no que pertine a aplicação da multa de mora e a não incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre o PLR paga aos diretores estatutários.

De acordo com o relatório fiscal a cobrança da PLR sobre os valores distribuídos aos diretores estatutários se sustenta em decorrência da aplicação da Lei nº 8.212/91.

Em princípio, é bom frisar que os diretores são tratados da mesma forma que os administradores não sendo qualificado como empregado. Assim determina o art. 145 da Lei nº 6.404/76:

“Art. 145: As normas relativas a requisitos, impedimentos, investida, remuneração, deveres e responsabilidades dos administradores aplicam-se a conselheiros e diretores.”

A distribuição da PLR para os diretores estatutários é deliberada em assembléia-geral e contabilizada em conta do patrimônio líquido, mediante redução do lucro acumulado, sendo paga pela empresa em si como meio de escrituração em conta de resultado. Eis o disposto no art. 152 da Lei 6.404/76:

“Art. 152. A assembléia geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

*§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, **pode atribuir aos administradores participação no lucro** da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.*

§2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.”

O pagamento de PLR aos diretores estatutários não se sujeitam à Lei nº 8.212/91 cujas normas regem a relação jurídica “Empregador x Empregado”, mas sim à Lei das S/A que normatiza a relação “Acionistas X Diretores/Administradores”.

Este entendimento é esposado pela 4ª Câmara / 2ª TO, de relatoria do **Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues**, no julgamento do AC 2402-002.883 (PAF 15504 012725/2009-93):

**“CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
PARTICIPAÇÃO DOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS.
LEI Nº 6.404/76. INAPLICAÇÃO DA LEI Nº 8.212/91.
A participação dos diretores, de que trata o art. 152 da Lei
nº 6.404/76, decorre de uma relação jurídica firmada
entre “Acionistas x Diretores/Administradores”, não se
sujeitando às regras previstas na Lei nº 8.212/91, que se
referem à relação jurídica “Empregador x Empregado”.**

Daí a razão, ao meu ver, de reconhecer não ser passível de lançamento as parcelas pagas aos diretores estatutários a título de PLR.

Multa de Mora

Em julgamentos pretéritos adotei o posicionamento segundo o qual a multa aplicada quando do lançamento relacionado ao descumprimento das obrigações principais deveria ser aquela disposta no art. 35 da Lei 8.212/91, limitando o escalonamento ao percentual de 75% conforme nova redação dada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91, em respeito à retroatividade benigna da norma (art. 106, inciso II, 'c', do CTN).

No entanto, aprofundando o estudo do tema, achei por bem alterar o meu entendimento e, para o caso, no período de 01/2007 a 12/2008, aplicar a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 com redação dada pela MP 449/08 em decorrência da retroatividade benigna, reduzindo o percentual a 20%. Explico.

No período em comento estava em vigor o art. 35 da Lei nº 8.212/91 cuja norma, na sua redação original, regulamentava a incidência da multa de mora sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, era agrupada em percentuais distintos a depender da data do pagamento da exação. Quanto mais distante do dia do vencimento, maior o percentual. A penalidade era aplicada pelo atraso no pagamento, existindo ou não ação fiscal. Assim prescrevia:

*"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;

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. " (grifo nosso)

Posteriormente, com a criação da MP 448/09 convertida na Lei nº 11.941/09, a legislação ordinária de 1991 sofreu alterações significativas. A partir de então, o atraso no pagamento das contribuições sociais passou a ser conduta punida pela multa de mora ou multa de ofício. A aplicação de uma ou de outra estaria vinculada a existência de ação fiscal.

Com efeito, a cobrança do tributo seguida de lançamento era condição para incidência da **multa de ofício** tipificada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (com redação da pela Lei nº 11.941/09) a qual remetia aos percentuais fixados no art. 44 da Lei no 9.430/96:

"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".

"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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal..."

Em relação a **multa de mora**, o percentual passou a ser fixado em 20% nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96. Vide transcrição:

"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.](#)"

"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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

Do cotejo entre a antiga norma e aquela estabelecida após o advento da MP 449/08, infere-se que a multa de mora passou a incidir de forma mais benéfica para o contribuinte a partir de dezembro/2008, porquanto limitada a 20% (vinte por cento).

Sob a ótica da incidência do art. 106, inciso II, alínea 'c' do CTN, a lei mais benéfica deve ser aplicada ao fato pretérito quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

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

Neste contexto, em relação a ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias até novembro/2008, por inexistir previsão para a multa de ofício, deve incidir a penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (multa de mora), entretanto, limitada ao percentual de 20% em decorrência das disposições introduzidas pela MP 449/08 (art. 35 da Lei 8.212/91 c/c art. 61 da Lei nº 9.430/96).

Este entendimento vem sendo adotado pela 2ª Seção, 3ª Câmara, 1ª TO cujo julgado, de relatoria do Conselheiro Mauro José Silva (Acórdão nº 999.999 - PAF 10805.003371/2007-16), a seguir transcrito:

"LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA 'C', DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança do regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea 'c', do inciso II, do art. 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%"

Como dito inicialmente, se no passado adotava o posicionamento segundo o qual a multa aplicada quando do lançamento deveria ser aquela disposta no art. 35 da Lei 8.212/91 (multa de mora), limitando o escalonamento ao percentual de 75% conforme aplicação retroativa da nova redação dada pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (multa de ofício) nos termos do art. 106, inciso II, 'c', do CTN; no presente, considero que a comparação das normas deve ocorrer entre institutos da mesma natureza. Logo, multa de mora (art. 35 da Lei 8212/91 antes da mp 449/08) com multa de mora (art. 35 da Lei 8.212/91 após a MP 449/08), não com multa de ofício (art. 35-A da Lei nº 8.212/91).

Neste contexto, a partir de dezembro/2008 é indubitável a incidência do novo regramento constante no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (multa de ofício). Antes, porém, até novembro/2008, deve ser aplicado o percentual de 20%.

Juliana Campos de Carvalho Cruz.

CÓPIA