



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

Processo nº	15504.723783/2012-41
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2301-005.005 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	09 de maio de 2017
Matéria	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	BANCO BMG S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL E FIXAÇÃO DO TERMO INICIAL DE CONTAGEM. JURISPRUDÊNCIA DO STF E DO STJ DE OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA PELO CARF. A Fazenda Nacional dispõe do prazo de cinco anos para exercer seu direito potestativo de constituição do crédito tributário. O Superior Tribunal de Justiça fixou, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 973.733-SC, em 12/08/2009, afetado à sistemática dos recursos repetitivos, que o termo inicial da contagem do prazo decadencial seguirá o disposto no art. 150, §4º do CTN, se houver pagamento antecipado do tributo e não houver dolo, fraude ou simulação; caso contrário, observará o teor do art. 173, I do CTN.

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). MAIS DE UM INSTRUMENTO. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO E PLANO PRÓPRIO.

A Lei nº 10.101/2000 permite que o programa de PLR de uma empresa seja baseado em mais de um instrumento (convenção coletiva de trabalho e plano próprio), havendo, inclusive, previsão legal para compensação entre os valores apurados em cada um deles (art. 3º, §3º).

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). FALTA DE CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES CONSTANTES DO PLANO PRÓPRIO.

As condições constantes dos planos de PLR, como apresentação da avaliação de desempenho dos empregados, devem ser observadas e cumpridas pelas partes. Sua falta enseja o afastamento das medidas de desoneração e autoriza o Fisco a tratá-las como remuneração do trabalho, com a consequente incidência de contribuição previdenciária.

PREVIDENCIÁRIO. DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO INDENIZADO. NÃO-INCIDÊNCIA.

Não incide contribuição previdenciária sobre a parte relativa ao décimo-terceiro salário calculado sobre o aviso prévio indenizado, em virtude da sua natureza não-remuneratória.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS EM GFIP.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário para reconhecer a decadência até a competência 05/2007 (inclusive) e dar parcial provimento para excluir do lançamento as verbas referentes ao 13º salário indenizado e verba de patrocínio de clube de futebol; II) por maioria de votos, dar parcial provimento para excluir os valores de PLR decorrentes de Convenção Coletiva de Trabalho, vencidos os conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes e Andrea Brose Adolfo; III) quanto às multas relacionadas à GFIP, submetida a questão ao rito do art. 60 do Regimento Interno do CARF, foram apreciadas as seguintes teses: a) aplicação da regra do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009; b) aplicação das regras estabelecidas pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009; c) aplicação da regra do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75%, previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996; em primeira votação, se manifestaram pela tese "a" os Conselheiros Fabio Piovesan Bozza, Alexandre Evaristo Pinto e Fernanda Melo Leal; pela tese "b" os Conselheiros Andrea Brose Adolfo e Jorge Henrique Backes; e pela tese "c" o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes; excluída a tese "c" por força do disposto no art. 60, parágrafo único, do RICARF, em segunda votação, por voto de qualidade, restou vencedora a tese "b", vencidos os conselheiros Fabio Piovesan Bozza, Alexandre Evaristo Pinto e Fernanda Melo Leal; com isto, as multas restaram mantidas, como constam no lançamento; e IV) por unanimidade de votos, negar provimento nas demais matérias, votaram pelas conclusões na matéria PLR Diretor não empregado, os conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes, Jorge Henrique Backes e Andrea Brose Adolfo. Designada para redigir o voto vencedor com relação à multa aplicada a conselheira Andrea Brose Adolfo.

(assinado digitalmente)

Andréa Brose Adolfo – Presidente em exercício e Redatora

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza – Relator.

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

Relatório

Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo Banco BMG S/A contra o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/Belo Horizonte), que julgou parcialmente procedente a impugnação e, em consequência, manteve em parte o crédito tributário lançado.

O lançamento tem por objeto a cobrança de:

- contribuições previdenciárias patronais, relativas aos períodos de apuração ocorridos em 2007 e 2008 (DEBCAD nº 37.372.852-2);
- contribuições destinadas a outras entidades e fundos, como salário-educação e INCRA, relativas aos períodos de apuração ocorridos em 2007 e 2008 (DEBCAD nº 37.372.853-0);
- multa por descumprimento de obrigação acessória, capitulada no art. 32, inc. IV e §5º da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, correspondente à apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68), tendo a fiscalização já aplicado a retroatividade benigna prevista no art. 106, II do CTN (advento da MP 449/2008), de acordo com seus critérios (DEBCAD nº 37.372.854-9).

As exigências fiscais recaíram sobre os seguintes pagamentos:

- (i) participação nos lucros e resultados (PLR) a segurados empregados, constantes das Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) e de planos próprios, em desacordo com a legislação de regência:
 - nas CCT, por caracterizar gratificação semestral ajustada, correspondente a uma quantia certa, independentemente de qualquer meta ou resultado, desvirtuando os requisitos contidos na Lei nº 10.101/2000 (item 2.4.28 do relatório fiscal, fls. 66);
 - nos planos próprios, pela falta de apresentação das atas de reunião da comissão de empregados, evidenciando a inexistência de efetivas negociações do plano, pela falta de acompanhamento do programa de PLR, bem como pela falta de avaliação de desempenho dos empregados na obtenção dos resultados da Recorrente, que seriam instrumentos base para pagamento da referida verba (itens 2.4.28 a 2.4.33 do relatório fiscal, fls. 66-67);

- (ii) participação nos lucros e resultados (PLR) a diretores não empregados (contribuintes individuais);
- (iii) prêmio ao ex-diretor Afonso Oliveira Gomes na competência 11/2008 e prêmio tempo de casa, verba “0197” aos segurados empregados na competência 12/2008;
- (iv) dias trabalhados aos ex-diretores Afonso Oliveira Gomes e Steiner Martins Frazão não incluídos em folha de pagamento;
- (v) diferenças de honorários ao ex-diretor Afonso Oliveira Gomes na competência 11/2008, não incluído em GFIP;
- (vi) aviso prévio indenizado a empregados sem tributação;
- (vii) 13º salário não incluído em GFIP, nas competências 11 e 12/2008;
- (viii) diferenças de honorários aos diretores na competência 11/2008;
- (ix) patrocínio a clubes de futebol profissional, sem tributação.

O Recorrente foi cientificado do lançamento de ofício em 29/06/2012.

Irresignada, apresentou impugnação arguindo, em preliminar, a decadência parcial e, no mérito, a não incidência sobre as verbas pagas a título de PLR, prêmio, 13º salário indenizado, ante o caráter não remuneratório. Quanto aos valores pagos na rescisão de seus ex-diretores e a título de patrocínio a clubes de futebol, apresentou documentação do respectivo recolhimento. Por fim, contestou a forma de aplicação da retroatividade benigna relativamente ao cálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Diante da documentação juntada na impugnação, a DRJ/Belo Horizonte converteu o julgamento em diligência, a fim de permitir a manifestação por parte da fiscalização a esse respeito.

A fiscalização verificou que os prêmios pagos aos empregados já haviam sido tributados e que o 13º salário indenizado pago ao ex-diretor Steiner Martins Frazão não possuía natureza salarial, excluindo tais verbas da exigência fiscal.

Em retorno de diligência, a DRJ/Belo Horizonte julgou a impugnação parcialmente procedente, apenas para excluir aquelas verbas já reconhecidas pela fiscalização como não devidas, mantendo-se a exigência para as demais. Não houve recurso de ofício. O acórdão possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PRAZO DE DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

A ocorrência de dolo, fraude ou simulação afasta a possibilidade de homologação do pagamento de que trata o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional e remete a contagem do prazo decadencial para a regra geral prevista no art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PREVISÃO CONSTITUCIONAL.

O dispositivo constitucional que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros e resultados desvinculada da remuneração é de eficácia limitada, eis que expressamente prevê regulamentação por meio de lei ordinária, em consequência, a citada verba só deixou de integrar a base de contribuição a partir da edição da norma infraconstitucional e desde que em cumprimento da mesma.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS.

O pagamento ou crédito de participação nos lucros a diretores não empregados integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por falta de previsão legal de não-incidência.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 não integram o salário-de-contribuição.

PRÊMIO. INCIDÊNCIA.

A parcela paga pelo empregador a título de prêmio integra o salário de contribuição por sua natureza jurídica salarial e por não se enquadrar nas hipóteses excluídas de tributação legal.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A perda da espontaneidade do sujeito passivo ocorre pelo início do procedimento fiscal, mediante termo próprio ou qualquer outro ato escrito que o caracterize.

Os atos de confissão de dívida, praticados após o início da ação fiscal, não têm força para impedir a constituição do crédito tributário.

DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA.

A contribuição previdenciária passou a incidir sobre a parcela do aviso prévio indenizado e seu reflexo no décimo terceiro salário, somente a partir de 12/01/2009, com a revogação, pelo Decreto 6.727/2009, da alínea “f” do inciso V do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA.

As contribuições sociais em atraso, arrecadadas pela Receita Federal do Brasil, estão sujeitas aos acréscimos legais, nos percentuais definidos pela legislação.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GFIP.

Constitui infração à legislação previdenciária, a apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ainda irresignada, a Recorrente apresentou recurso voluntário arguindo:

- (a) a decadência parcial do lançamento, nos termos do art. 150, §4º do CTN;
- (b) não incidência de contribuição previdenciária em face da regularidade dos pagamentos feitos a título de PLR dos empregados, merecendo destacar que:
 - a maior parte da PLR relativa aos períodos de 2007 e 2008 foi paga com base nas Convenções Coletivas de Trabalho (CCT), e não com base nos planos próprios;
 - o pagamento da PLR com base nas referidas CCT constitui procedimento amparado pela Lei nº 10.101/2000, que inclusive prevê a possibilidade de compensação entre os valores apurados nas CCT e aqueles apurados em planos próprios (art. 3º, §3º);
 - inexiste qualquer obrigatoriedade de que sejam fixados objetivos e metas para se legitimar tais pagamentos, sendo exemplificativa a indicação dos índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa aos programas de metas, resultados e prazos;
 - em consequência, as partes tem liberdade para definir o plano que melhor se adeque à sua realidade, desde que mantida a compatibilidade com a natureza e os objetivos da PLR (integração entre capital e trabalho, não sendo forma de substituição da remuneração normal);
 - a Recorrente já teria obtido o reconhecimento judicial de que as parcelas pagas a título de PLR entre janeiro/1995 e abril/1998 seriam totalmente desvinculadas do salário, conforme acórdão proferido pelo TRF da 1ª Região nos autos do MS 1999.38.00.029172-0;
 - ainda que não houvesse o atendimento das formalidades da Lei nº 10.101/2000, o pagamento da verba em comento não poderia ser

requalificada como remuneração para fins de incidência previdenciária;

- (c) não incidência de contribuição previdenciária em face da regularidade dos pagamentos feitos a título de PLR de ex-diretor não empregado, dada a ausência do caráter remuneratório;
- (d) prêmio pago ao ex-diretor Afonso Oliveira Gomes em 11/2008 foi devidamente tributado, sendo que a retificação da GFIP em 24/07/2012 para incluir tal informação não pode acarretar a manutenção de uma exigência já paga;
- (e) os dias trabalhados e as diferenças de honorários pagos aos ex-diretores Afonso Oliveira Gomes e Steiner Martins Frazão foram devidamente tributados, sendo que a retificação da GFIP em 24/07/2012 para incluir tal informação não pode acarretar a manutenção de uma exigência já paga;
- (f) não incidência sobre 13º salário indenizado, em virtude da natureza indenizatória;
- (g) patrocínio de clubes foi tributado pela Recorrente, não podendo tal fato ser afastado pela fiscalização em virtude de eventual erro de identificação do contribuinte na guia de recolhimento;
- (h) equívoco da fiscalização nos critérios de aplicação da retroatividade benigna sobre a multa lançada de ofício;
- (i) inexistência de descumprimento do obrigação acessória, em consequência do cancelamento das obrigações principais.

Em 09/12/2015, o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência para a fiscalização informasse se ocorreram recolhimentos no período autuado, tendo sido atestado que *“ocorreram recolhimentos relativos a contribuições previdenciárias e terceiros em todo período fiscalizado (01/2007 a 12/2008)”*.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza

A intimação do acórdão de primeira instância ocorreu em 20/06/2014 (sexta-feira) e o recurso voluntário foi interposto em 22/07/2014. Por ser tempestivo e por cumprir com as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Decadência

A Recorrente alega o transcurso do prazo decadencial, nos termos do art. 150, §4º do CTN, para que a fiscalização realize a constituição de ofício de crédito tributário. Por se tratar de lançamento sobre a diferença de contribuições sociais, e tendo havido a antecipação do pagamento, a contagem teria como termo “a quo” a data de ocorrência do fato gerador.

A DRJ/Belo Horizonte afastou a aplicação do art. 150, §4º do CTN, sob o argumento de que o caso envolveria *dolo, fraude ou simulação*, uma vez que formalizada a respectiva representação fiscal para fins penais. A contagem do referido prazo deveria obedecer ao disposto no art. 173, inc. I do CTN, não havendo lançamentos a serem cancelados.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Depois de longo debate jurisprudencial, o Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial nº 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos.

Assim, o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: (i) a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º, CTN); ou (ii) a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento ou quando houver dolo, fraude ou simulação (art. 173, I, CTN).

Vale salientar que o referido entendimento jurisprudencial é de observância obrigatória por este tribunal administrativo (art. 62, §2º, Anexo II do Regulamento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015).

Na espécie, há comprovação da antecipação de pagamento dos tributos, conforme atestado pela diligência fiscal, às fls. 1607, sendo aplicável o teor da Súmula CARF nº 99¹. Além disso, a descrição dos fatos pela fiscalização não dá notícia de qualquer indício de “dolo, fraude ou simulação”.

Com efeito, a expressão “dolo, fraude ou simulação” refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la. A descrição dos fatos pela fiscalização está longe de configurar tal situação. Como o dolo, a fraude ou a simulação não podem ser presumidos, devendo ser provados, a alegação deve ser afastada.

Nesse sentido, considero aplicável à espécie a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN. Como a ciência do lançamento ocorreu em 29/06/2012, considero decaídos os lançamentos relativos às competências anteriores a 05/2007 (inclusive).

PLR de Empregados

As acusações fiscais restringem-se à desconformidade da PLR instituída pela Recorrente em comparação ao disposto pela legislação, uma vez que:

¹ **Súmula CARF nº 99:** Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

(i) nas Convenções Coletivas de Trabalho (CCT), a verba caracteriza-se como gratificação semestral ajustada, já que corresponde a uma quantia certa, independentemente de qualquer meta ou resultado, desvirtuando os requisitos contidos na Lei nº 10.101/2000 (item 2.4.28 do relatório fiscal, fls. 66); e

(ii) nos planos próprios, faltou apresentar as atas de reunião da comissão de empregados, evidenciando a inexistência de efetivas negociações do plano, pela falta de acompanhamento do programa de PLR, bem como faltou apresentar a avaliação de desempenho dos empregados na obtenção dos resultados da Recorrente, que seriam instrumentos base para pagamento da referida verba (itens 2.4.28 a 2.4.33 do relatório fiscal, fls. 66-67).

Não vislumbro qualquer problema de o programa de PLR da Recorrente ser composto por mais de um instrumento – isto é, por disposições contidas em Convenção Coletiva de Trabalho e em plano próprio – em virtude da existência de previsão na Lei nº 10.101/2000 (grifos nossos):

Art. 3º (...)

§ 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.

Aliás, a prerrogativa constante desse dispositivo legal chegou a ser exercida pela Recorrente na delimitação do alcance do plano próprio (fls. 257-261):

Havendo valor de PLR fixado em CCT (Convenção Coletiva de Trabalho) fica garantido o pagamento de seu valor, para os funcionários, sem que se acumule com a participação deste plano.

A fiscalização, no entanto, não contesta a existência de mais de um instrumento para definição do PLR. Contesta, na verdade, a possibilidade de as CCT fixarem quantias certas, independentemente de qualquer meta ou resultado, fato que desvirtuaria os requisitos contidos na Lei nº 10.101/2000.

No entanto, entendo que a acusação descrita em (i), acima (CCT), não se sustenta.

Primeiro, porque a legislação outorga às partes total liberdade para fixação dos critérios para integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade.

Segundo, porque os critérios e condições elencados no art. 2º, §1º da Lei nº 10.101/2000 (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente) são meramente exemplificativos.

Terceiro – e mais importante – porque a premissa adotada pela fiscalização de considerar a PLR contida nas CCT como uma quantia fixa, independentemente de qualquer meta ou resultado (item 2.4.27 do relatório fiscal, às fls. 66), não condiz com os termos da referida convenção. Seu pagamento depende da existência de lucros no período e a parcela é

calculada mediante a aplicação de percentual (80% ou 90%) sobre o salário-base, mais parcela fixa, havendo ainda limite global.

Nesse sentido, assim dispôs a CCT que tratou sobre o cálculo e pagamento da PLR para o ano de 2007 (fls. 402):

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

Ao empregado admitido até 31.12.2006 em efetivo exercício em 31.12.2007, convencionase o pagamento, pelo banco, até 3.3.2008, de 80% (oitenta por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas mensais de natureza salarial, reajustadas em setembro/2007, acrescido do valor fixo de R\$ 878,00 (oitocentos e setenta e oito reais), limitado ao valor de R\$ 5.826,00 (cinco mil, oitocentos e vinte e seis reais).

PARÁGRAFO PRIMEIRO

O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados no "caput" desta Cláusula, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, observarão, em face do exercício de 2007, 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 2007, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 (dois) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 11.652,00 (onze mil, seiscentos e cinquenta e dois reais), ou até que o total da Participação nos Lucros ou Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

Já na CCT que tratou sobre a cálculo e pagamento da PLR para o ano de 2008, as alterações foram de percentuais e de valores, mantida a fórmula de apuração (fls.469):

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

Ao empregado admitido até 31.12.2007 em efetivo exercício em 31.12.2008, convencionase o pagamento, pelo banco, até 02.03.2009, de 90% (noventa por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas mensais de natureza salarial, reajustadas em setembro/2008, acrescido do valor fixo de R\$ 966,00 (novecentos e sessenta e seis reais), limitado ao valor de R\$ 6.301,00 (seis mil, trezentos e um reais).

PARÁGRAFO PRIMEIRO

O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados no "caput" desta Cláusula, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, observarão, em face do exercício de 2008, 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 2008, o valor individual deverá ser majorado até

alcançar 2,2 (dois inteiro e dois décimos) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 13.862,00 (treze mil, oitocentos e sessenta e dois reais), ou até que o total da Participação nos Lucros ou Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

As considerações acima são suficientes para formar a convicção e afastar a pretensão fiscal de tributar a PLR dos empregados prevista nas CCT.

Já com relação à acusação descrita em (ii) acima (planos próprios), a Recorrente não conseguiu comprovar o cumprimento das condições com as quais se obrigou. Não apresentou as avaliações de desempenho dos empregados, que seriam instrumentos base para pagamento da referida verba (fls. 236-245).

A existência de decisão judicial em mandado de segurança não ameniza a infração, porquanto a ação, além de se referir a período distinto (janeiro/1995 a abril/1998), trata tão somente da não-incidência das contribuições sociais sobre o pagamento da PLR em geral, sem adentrar no cumprimento dos requisitos contidos nos acordos celebrados entre a Recorrente e seus empregados (CCT ou plano próprio).

Ausente a comprovação dos requisitos impostos nos próprios acordos firmados pela Recorrente, imperioso afirmar que o pagamento dessas verbas assume a natureza remuneratória.

Em suma, os pagamentos realizados a título de PLR com base nas CCT não devem ser tributados pelas contribuições previdenciárias, ao passo que os pagamentos realizados com base nos planos próprios – naquilo que superar o pagamento com base nas CCT – devem ser tributados.

PLR de Diretor Não Empregado

A fiscalização aduz que os administradores não empregados da Recorrente, justamente por não serem empregados, não fazem jus ao tratamento tributário dispensado pela Constituição Federal e pela Lei nº 10.101/2000 aos pagamentos de PLR.

Embora não comungue com tal posicionamento – por entender, em síntese, que a integração entre capital e trabalho pretendida pela Constituição Federal não admite a distinção, para tal fim, entre o trabalho realizado pelo empregado e o trabalho realizado pelo administrador não-empregado, até por uma questão de isonomia – não há como afastar a incidência previdenciária, uma vez que a Recorrente sequer cumpriu com os requisitos que se comprometeu nos planos próprios (apresentação de avaliação de desempenho).

Por esta razão, mantenho a exigência fiscal.

Dias Trabalhados e Honorários Pagos a Ex-Diretores

Em suas razões de recurso voluntário, a Recorrente não contesta a natureza remuneratória das verbas. Cinge-se a alegar que (i) os valores de *prêmio, dias trabalhados e diferenças de honorários* pagos ao ex-diretor Afonso Oliveira Gomes em 11/2008 e (ii) os valores de *dias trabalhados* pagos ao ex-diretor Steiner Martins Frazão teriam sido devidamente tributados, mas não informados em GFIP. A correção da informação teria

ocorrido com a retificação da GFIP ocorrida em 24/07/2012, posteriormente à ciência da autuação, ocorrida em 29/06/2012.

A discriminação das verbas rescisórias do ex-diretor Afonso Oliveira Gomes encontra-se às fls. 265. A discriminação das verbas rescisórias do ex-diretor Steiner Martins Frazão encontra-se às fls. 217. A guia de recolhimento GPS da competência 11/2008 encontra-se às fls. 909. A GFIP retificadora encontra-se às fls. 912.

Foi realizada diligência para verificação do alegado e a conclusão da fiscalização foi de que a Recorrente não comprovou o recolhimento das contribuições previdenciárias, tendo apenas apresentado GFIP retificadora após a lavratura do auto de infração (item 3.2, fls. 1372).

O recurso voluntário não inova nas explicações, deixando de contestar as conclusões da diligência fiscal. A Recorrente não demonstrou, mediante confrontação analítica entre os valores recolhidos e os valores declarados, que as verbas submetidas ao lançamento de ofício já teriam sido tributadas.

Por essa razão, mantendo a exigência fiscal.

13º Salário Indenizado Pagos a Empregados

O acórdão de primeira instância excluiu a exigência previdenciária incidente sobre o 13º salário indenizado pago ao ex-diretor Steiner Martins Frazão (isto é, a parcela do 13º salário calculada sobre o valor do aviso prévio indenizado), em virtude do reconhecimento da natureza não-remuneratória dessa verba.

Esse mesmo entendimento deveria também ser estendido à exigência previdenciária sobre o 13º salário indenizado pago aos empregados em rescisões de contrato de trabalho (item 2.7.2 do relatório fiscal, fls. 72), considerando que a “ratio decidendi” é a mesma, o que acabou não acontecendo.

Por essa razão, excluo tal exigência fiscal.

Patrocínio de Clubes

O Recorrente alega ter retido e recolhido grande parte dos valores exigidos. Trata-se da guia de recolhimento constante das fls. 971, em nome do Cruzeiro Esporte Clube, no valor de R\$ 4.870,00.

Contudo, o acórdão da DRJ/Belo Horizonte deixou de reconhecer o pagamento sob a alegação de que “*o recolhimento foi efetuado foi em nome da entidade patrocinada e não da entidade patrocinadora, não tendo sido efetuado o competente ajuste de guia*”.

Não obstante a identificação do sujeito passivo seja questão elementar para a atribuição do recolhimento feito em favor de determinada pessoa, quer me parecer que, no presente caso, o mero erro no preenchimento da guia pela Recorrente apresenta-se patente. Do contrário, seria preciso admitir que o Cruzeiro Esporte Clube figurou como entidade patrocinadora de outra equipe desportiva, circunstância que, embora possível, é pouco provável. Além disso, esta obrigação tributária é específica e inusual, havendo situações em que o recolhimento da contribuição previdenciária por uma empresa é feita em guia com o nome de outra (caso das retenções de 11%).

Por essa razão, reconheço o recolhimento feito às fls. 971 como tendo sido efetuado pela Recorrente.

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

III – para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

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

b) setenta por cento, se houve parcelamento;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Conflito entre Multa por Descumprimento de Obrigaçāo 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 eminent Conselheira Relatora Maria Helena Cotta Cardozo fez constar do seu voto o seguinte trecho esclarecedor (grifos nossos):

Destarte, resta claro que, com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, o lançamento de ofício envolvendo a exigência de contribuições previdenciárias, bem como a verificação de falta de declaração do respectivo fato gerador em GFIP, sujeita o Contribuinte a uma única multa, no percentual de 75%, sobre a

totalidade ou diferença da contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

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

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

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

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

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

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

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

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

Na literalidade do dispositivo, se a multa de 75% fosse aplicável quando houvesse *cumulativamente* falta de pagamento, falta de declaração e declaração inexata, isso consistiria um paradoxo, porque não seria possível, ao mesmo tempo, *não existir declaração* e

existir declaração com inexatidão. Se, em outra leitura possível, a multa de 75% fosse aplicável quando houvesse *alternativamente* falta de pagamento ou falta de declaração ou declaração inexata seria criada uma antinomia em relação ao disposto no art. 32-A, que igualmente cuida de penalizar a falta de declaração ou a declaração inexata.

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

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

I – à capitulação legal do fato;

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

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

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

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

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

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

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

O segundo ponto deste voto a ser tratado 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 descharacterizar 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.

(...)

Cumpre destacar que o art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distingua 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, 2^a 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 quanto à natureza da penalidade aplicável ou à graduação da multa originalmente lançada (inc. IV), novamente o art. 112 do CTN é invocado para a solução do caso concreto.

Trata-se de corolário que não pode ser ignorado pelo intérprete, ainda que ele particularmente não apresente dúvida acerca do relacionamento entre o antigo art. 35, o novo art. 35 e o art. 35-A. Isso porque a referida dúvida, pressuposto para aplicação do art. 112 do

CTN, é objetiva e advém das decisões divergentes entre os membros da mesma turma, entre turmas diversas do mesmo tribunal ou entre tribunais diferentes.

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

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

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

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

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário, a fim de excluir dos autos de infração as incidências (i) sobre as competências anteriores a 05/2007 (inclusive), em razão do transcurso do prazo decadencial; (ii) sobre os pagamentos realizados a título de PLR aos empregados com base nas CCT; (iii) sobre o 13º salário indenizado pago aos empregados; (iv) sobre o patrocínio de clubes, considerando o valor recolhido de R\$ 4.870,00. Quanto às exigências mantidas, para fins de aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, voto por comparar a multa por descumprimento de obrigação acessória e a multa por falta de pagamento de contribuição previdenciária impostas ao contribuinte de forma englobada, limitando-as ao percentual de 20% constante do novo art. 35 da Lei nº 8.212/91 (já com as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009), por força interpretação mais favorável ao acusado, conforme determina o art. 112 do CTN.

É como voto.

Fábio Piovesan Bozza – Relator.

Voto Vencedor

Conselheira Andréa Brose Adolfo - Redatora designada.

Retroatividade benigna. Multa sobre obrigação principal.

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

De acordo com o relatório fiscal, o presente processo trata de lançamento de contribuições previdenciárias parte patronal - obrigação principal (DEBCAD nº 37.372.852-2) referentes ao período de 01/2007 a 12/2008 e multa por descumprimento de obrigação acessória (DEBCAD nº 37.372.854-9 - apresentar GFIP sem todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias), portanto, não é aplicável a sistemática da multa para falta de pagamento espontâneo.

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

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

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

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

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

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

Nota-se que o auditor-fiscal, no momento da autuação já elaborou planilha comparativa entre as multas vigentes na data do fato gerador e as multas supervenientes, em virtude das alterações promovidas na Lei nº 8.212/91, pela Lei nº 11.941, de 2009, conforme o seguinte trecho extraído do relatório fiscal:

3.2.3 DESCRIÇÃO DA MULTA - Pela infração praticada está sendo aplicada a multa prevista no inciso IV e § 5º do art.32 da Lei nº 8.212, de 24.07.91, na redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97, limitada aos valores previstos no § 4º do mesmo artigo, c/c o inciso II do art. 284 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6.05.99 e alterações, limitada aos valores previstos no inciso I do mesmo artigo, reajustada conforme prevista no art.102 da Lei 8.212/91 c/c 373 do RPS. No **ANEXO VIII** estão demonstrados os valores da multa aplicada.

3.2.3.1 A multa aplicada pela infração cometida é de R\$ **258.739,20** (duzentos e cinqüenta e oito mil, setecentos e trinta e nove reais e vinte centavos) que correspondem a 100% do valor da contribuição patronal devida e não declarada, limitada por competência, em função do número de segurados da empresa, observando-se os limites mensais previstos no art. 32, §5º da Lei nº 8.212, de 24.07.91, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 e também art. 284, inciso II e art. 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99.

3.2.3.2 No **ANEXO VIII**, parte integrante deste Relatório, foi calculada a multa, considerando o total do INSS devido, por competência, em relação aos fatos geradores objeto da autuação e o limite máximo mensal da multa, calculada em função do número de segurados da empresa, em cada competência.

3.2.3.3 No **ANEXO XIII**, parte integrante do presente relatório, apresentamos o comparativo entre as multas de GFIP a que a empresa estava sujeita, demonstrando a aplicação da multa mais benéfica, conforme preceitua a MP 449, convertida na Lei nº 11.941, de 27.05.09. Do comparativo restou a aplicação da multa da legislação anterior na competência 03.06, que se mostrou mais benéfica ao contribuinte em relação à legislação atual. Já para as competências 01.06; 02.06; 04/06 a 11.08, foi aplicada a multa da legislação atual de 75% do principal, que se mostrou mais benéfica.

3.2.3.4 Importante ressaltar que a partir da competência 12/2008, data da edição da MP 449, convertida na Lei nº 11.941, de 27.05.09, a multa de ofício nos levantamentos passou a ser de 75%.

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

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

Conclusão

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário com relação ao critério de cálculo da multa aplicada (princípio da retroatividade benigna).

(Assinado Digitalmente)

Andrea Brose Adolfo