



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

Processo n° 15504.725353/2011-83
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° **2301-003.255 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de janeiro de 2013
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente CIA DE FIAÇÃO E TECIDOS CEDRO E CACHOEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/12/2008

DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.

Não havendo recolhimento antecipado da contribuição previdenciária devida incidente sobre a remuneração paga pela empresa aos segurados a seu serviço, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN, pois trata-se de lançamento de ofício.

Considera-se lançamento de ofício a contribuição incidente sobre pagamento de verbas que a empresa não considerou como sendo base de cálculo da contribuição previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a matéria.

Ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

O PRL pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores relativos ao seguro de vida em grupo, contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a

cada um deles, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 12/2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c" do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso na questão da representação fiscal para fins penais, nos termos do voto da Relatora; b) em negar provimento ao recurso na questão ligada à responsabilidade solidária das empresas integrantes do grupo econômico, nos termos do voto da Relatora; c) em dar provimento ao Recurso na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) das verbas pagas título de seguro de vida, nos termos do voto do(a) Relator(a); d) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) das verbas pagas a empregados e gerentes a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa, que votou em dar provimento ao recurso nesta questão; b) em negar provimento ao recurso na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) das verbas pagas a contribuintes individuais a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que, até 11/2008, seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; III) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) das verbas pagas a motoristas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; b) em negar provimento ao Recurso na questão da decadência, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em dar provimento parcial ao recurso, pela utilização da regra decadencial expressa no Art. 150 do CTN. Redator: Leonardo Henrique Pires Lopes. Sustentação oral: Patrícia Regina Guerra de Resende Couri. OAB: 80488/MG

Documento assinado digitalmente em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/02/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 27/02/2013 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 26/03/2013 por MARCELO OLIVEIRA A, Assinado digitalmente em 24/03/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 02/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Leonardo Henrique Pires Lopes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Wilson Antônio de Souza, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

Relatório

Trata-se de Autos de Infração – AIOPs e AIOAs, lavrados contra o sujeito passivo em referência, cujos créditos tributários são os descritos a seguir:

AIOP DEBCAD nº 37.334.856-8, contribuição devida aos Terceiros INCRA e SEBRAE.

AIOP DEBCAD nº 37.317.167-6, contribuição devida ao Terceiro FNDE.

Consta do Relatório Fiscal (fls. 33) que o fato gerador das contribuições lançadas foi o pagamento aos segurados empregados e motoristas, de valores intitulados Participação nos Lucros e Resultados, em desacordo com a legislação específica, e pagamento de seguro de vida em grupo aos segurados empregados sem previsão em acordo coletivo de trabalho.

O agente autuante informa que a PLR de 2005, paga em 2006, não atende aos pressupostos previstos nos artigos 1º, 2º e 3º, da Lei 10.101/2000, pelos motivos a seguir expostos: **a)** ausência de acordo entre empresas e empregados previamente ao início do exercício findo o qual a empresa pretendeu dividir os lucros com os seus empregados; **b)** inexistência de controles relativos aos critérios de participação no Programa; **c)** inexistência de Comissão para Acompanhamento e Divulgação dos Resultados composta por representantes das empresas e representantes dos empregados, contrariando a determinação do acordo celebrado com os sindicatos dos trabalhadores; **d)** inexistência de regras claras e objetivas em relação às metas específicas citadas no acordo e ausência da negociação entre chefia e empregados para o estabelecimento dessas metas, conforme determinado em Acordo; **e)** inexistência de mecanismos de aferição mensal dos resultados acordados; **f)** falta de clareza dos Valores a Distribuir a título de Participação nos Lucros ou Resultados, **g)** adoção de fórmula de cálculo não explicitada no acordo e privilégios aos gerentes com o uso do “múltiplo 3” sem que esse multiplicador tenha sido acordado claramente com os sindicatos dos trabalhadores.

Quanto ao PLR de 2008 pago aos motoristas, segundo ainda a fiscalização, trata-se de uma gratificação, pois foi concedida em valor fixo, independentemente de qualquer resultado a ser alcançado pelo empregado, não havendo no Programa quaisquer critérios relacionados ao trabalho, tais como produtividade, qualidade, programas de metas, resultados e outros, o que contraria o disposto no § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/00.

É também objeto do AI a contribuição incidente sobre o valor pago pela empresa relativo a Seguro de Vida em Grupo que, conforme entendimento da autoridade autuante, integra o salário de por não estar previsto em acordos ou convenções coletivas de trabalho, contrariando o disposto no inciso XXV, do § 9º do artigo 214 do Decreto 3.048/99.

A empresa autuada impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 02-38.803, da 8ª Turma da DRJ/BHE (fls. 2.426), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Cientificadas da decisão de primeira instância, a recorrente apresentou **recurso (fls. 2.439) alegando, em síntese, o que se segue.**

Preliminarmente, alega ausência de crime contra a seguridade social, insurgindo-se contra a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais, entendendo que a RFFP apenas poderia se concretizar após a conclusão do debate administrativo da matéria.

Destaca que o que se visa não são os aspectos específicos do Processo Administrativo de Representação Fiscal, e sim os requisitos necessários para sua instalação, uma vez que a recorrente, em nenhum momento, incorreu em hipótese tipificada na lei penal, nem mesmo em tese, razão pela qual o questionamento da recorrente não incorre na hipótese da Súmula CARF nº 28, devendo este Conselho se manifestar sobre a inexistência desses requisitos.

Ainda em preliminar, reitera que ocorreu a decadência parcial do direito de lançar, por força do CTN, art. 150, §4º, reafirmando que existem recolhimentos parciais, sendo que a decisão recorrida sequer mencionou essas alegações da recorrente, se limitando a aduzir que o contribuinte não reconhecia tais verbas como sendo salariais, e cita decisões deste CARF que confirma seu entendimento sobre a matéria.

No mérito, assevera que o PLR pago pela empresa jamais poderia ser tributada por se tratar de parcela expressamente excluída da remuneração e paga em conformidade com a Lei 10.101/00, não possuindo caráter contraprestativo e nem mesmo se assemelhando a uma gratificação, para fins de contribuições destinadas a terceiros.

Transcreve o art. 7º, inciso XI, da CF, destacando que a recorrente não discorda da Turma recorrida, quando ela aduz que a PL possui a função de integrar o capital e o trabalho, pois, como expôs na impugnação, entende que a previsão jurídica da distribuição dos lucros ou resultados aos trabalhadores é incentivar a empresa a dividir e socializar o capital, de modo a inserir o seu colaborador em todas as etapas de produção.

Assevera que a presente autuação, corroborada pelo acórdão recorrido, ao desnaturar a PLR paga pela recorrente, onerando-a com quase metade desse valor em tributos, desestimula o contribuinte em dividir seus lucros e incluir seus colaboradores em sistema global de resultados.

Aduz que, para que se justifique a desnaturação da característica de PLR e sua caracterização como gratificação, é imprescindível a comprovação do intuito de fraude, conforme art. 149, do CTN,

Ressalta que, no PLR pago pela empresa existe regras claras e objetivas acerca dos critérios, bem como controle sobre eles, o que foi demonstrado na impugnação e mereceu apenas uma rasa menção da Turma julgadora, que ignorou os argumentos aduzidos e se restringiu a reiterar a autuação.

Destaca que não se pode alegar que não haja controle da realização de exames periódicos e troca de EPI apenas pelo fato de as comunicações serem destruídas, já que tal realização é devidamente registrada, tornando-se sem valia o arquivamento das notificações cumpridas.

Sobre a divulgação, controle ou acompanhamento dos resultados e metas, reafirma que tal divulgação ocorreu, de forma ampla, tendo sido realizada reunião quando da assinatura do Acordo Coletivo e apresentado o PPRL 2005, demonstrando as regras acordadas de forma clara e objetiva, além de haver divulgação da evolução das metas, com a publicação

de dados relativos aos resultados, faturamento, produção de tecidos, vendas, etc, no sistema de intranet da Empresa, ao qual todo empregado tem acesso, como também publicação em jornais murais e em folders jornalísticos internos.

Observa que a exigência de que o acordo deve ser celebrado antes do início do exercício não está prevista na Lei 10.101/2000 e trata-se de uma questão facilmente superável, tendo em vista a natureza do Programa de PLR e os trâmites que envolvem a negociação com os Sindicatos competentes, o que nem sempre permite que o acordo seja assinado impreterivelmente antes do início do exercício a que se refere, e traz entendimento de conselheiro desse Carf nesse sentido.

Inferre que a fórmula utilizada para o cálculo da PLR a ser paga está clara e que não há que se falar que os valores ora fiscalizados não são PLR eis que comprovado o atendimento de todos os requisitos legais para que como tal se configure.

Para os empregados motoristas, alega que a PLR também atende o pressuposto acima citado, uma vez que seu pagamento está condicionada a regras claras e específicas relacionadas à assiduidade, comprometimento e proporcionalidade com o tempo de serviço na empresa.

Entende que a Turma recorrida consignou fundamentação que corrobora os argumentos da recorrente de que a lei não determina que os critérios e condições a serem estabelecidos devam ser, obrigatoriamente, o estabelecimento de metas e resultados, mas devem constar do instrumento de negociação, buscando-se atingir os objetivos do pagamento da verba em questão, o que foi feito pela recorrente.

Frisa que a referida verba, assim como a PLR creditada aos demais empregados, também fora paga de forma não habitual, em 09/2009, sendo certo que o requisito da habitualidade é inafastável à caracterização da remuneração e salário.

Em relação ao prêmio de Seguro de Vida em Grupo, defende a não incidência de contribuição sobre tal verba, citando reiteradas decisões do STJ a respeito da matéria.

Insurge-se, ainda, contra o valor da multa e juros aplicados, esclarecendo que não se discute a legalidade ou não da lei, e sim o caráter confiscatório da multa aplicada, inferindo que não é qualquer atraso no pagamento dos tributos ou ausência de sua declaração que deve legitimar a previsão de multa exacerbada

Entende que a multa aplicada fere o princípio da capacidade contributiva, uma vez que o acréscimo pretendido vai muito além da simples tentativa de coibir infrações, impondo, na verdade, majoração do tributo para além da capacidade econômica adquirida pela empresa, e que está equivocada a aplicação da MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09.

Assevera que a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96 não é a mais benéfica para a recorrente, e que a comparação da forma feita pela fiscalização está equivocada, eis que se comparam penalidades de naturezas diversas, e que deveria ter sido utilizada a retroação benéfica do 32A, na atual redação da Lei 8.212/91, e transcreve trechos de acórdãos proferidos por este CARF.

Ressalta a impossibilidade de fazer incidir a SELIC sobre a multa de ofício exigida, o que já foi reconhecido pela Câmara Superior do CARF, e que, caso se verifique, em análise desmembrada e detalhada da atualização monetária do AI combatido, que tal atualização levou em conta também o valor da multa aplicada, deve ser isso rechaçado, em razão dos motivos expostos.

Processo nº 15504.725353/2011-83
Acórdão n.º **2301-003.255**

S2-C3T1
Fl. 2.495

Finaliza requerendo que seja dado provimento ao recurso, para reforma do acórdão recorrido.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Preliminarmente, a autuada insurge-se contra a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais, alegando ausência de crime contra a seguridade social entendendo que a RFFP apenas poderia se concretizar após a conclusão do debate administrativo da matéria.

Destaca que o que se visa não são os aspectos específicos do Processo Administrativo de Representação Fiscal, e sim os requisitos necessários para sua instalação, uma vez que a recorrente, em nenhum momento, incorreu em hipótese tipificada na lei penal, nem mesmo em tese, razão pela qual o questionamento da recorrente não incorre na hipótese da Súmula CARF nº 28, devendo este Conselho se manifestar sobre a inexistência desses requisitos.

Todavia, entendo que não cabe manifestação a respeito da oportunidade em que a auditoria fiscal deveria efetuar a citada representação, pois o lançamento, objeto do recurso, não guarda qualquer relação de dependência com o possível ilícito praticado, não sendo a autoridade lançadora a titular da pretensão punitiva estatal, cabendo-lhe apenas representar ao órgão competente — no caso, ao Ministério Público Federal — a quem caberá tipificar o fato e oferecer ou não a denúncia.

Dessa forma, conforme bem esclarecido no acórdão recorrido, a auditoria fiscal agiu no estrito dever funcional, uma vez que tomou ciência da ocorrência, em tese, de crime de apropriação indébita previdenciária tipificado no art. 337-A, I, do Código Penal.

Também não cabe nesta instância administrativa discutir a ocorrência ou não de crime, devendo a recorrente apresentar suas alegações perante o órgão competente para a apuração do ilícito.

Ainda em preliminar, reitera que ocorreu a decadência parcial do direito de lançar, por força do CTN, art. 150, §4º:

No entanto, conforme bem entenderam as autoridades julgadoras de primeira instância, o caso presente se refere a contribuição incidente sobre verba que a recorrente não considerava como base de cálculo da contribuição social, tratando-se, portanto, de lançamento de ofício, para o qual não houve adiantamento do tributo, caso em que se aplica o disposto no art. 173, do CTN, transcrito a seguir:

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 à 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.

O AI foi consolidado em 28/11/2011, e sua cientificação ao sujeito passivo se deu em 30/11/2011

Dessa forma, considerando o exposto acima, constata-se que não se operara a decadência do direito de constituição do crédito, pois, para as competências compreendidas entre 03/2006 a 12/2008, inicia-se a contagem do prazo em 01/01/2007, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do dispositivo legal transcrito acima.

Portanto, a partir da competência 03/2006, o Fisco se encontra ainda no direito de cobrar a contribuição devida lançada.

Pelo exposto, rejeito as preliminares suscitadas.

No mérito, a recorrente tenta demonstrar que os pagamentos feitos a título de PLR e os referentes ao Seguro de Vida em Grupo não integram o salário de contribuição de Terceiras Entidades.

Já a fiscalização entendeu que os pagamentos em tela integram a base de cálculo do tributo lançado por não terem observado a legislação específica que trata da matéria.

No entanto, a condição de se tratar ou não de remuneração não está vinculada ao interesse da fonte pagadora em, com aquele pagamento, assalariar ou remunerar ou não seu empregado ou contribuinte individual que lhe presta serviços. Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar as verbas pagas da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

Cumprido observar que o conceito de salário de contribuição expresso no art. 28 inciso I da Lei 8.212/91 é, para o segurado empregado, “...a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados **a qualquer título**, durante o mês...”(grifei).

A própria Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

*§ 11. Os ganhos habituais do empregado, **a qualquer título**, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)*

É oportuno lembrar que, conforme art. 176 do CTN, “a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão.”

O § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, enumera as verbas sobre as quais não incidem contribuições sociais, desde que observadas algumas condições ali expostas.

Portanto, no caso presente, impõe verificar se no pagamento, pela empresa, das referidas parcelas foram observados os critérios e regras estabelecidos pela Lei 8.212/91 e Lei 10.101/2000.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PPLR

A fiscalização constatou que a PLR de 2005, paga em 2006, aos seus empregados, não atende aos pressupostos previstos nos artigos 1º, 2º e 3º, da Lei 10.101/2000.

O primeiro motivo apontado pela autoridade lançadora foi a ausência de acordo entre empresas e empregados previamente ao início do exercício findo o qual a empresa pretendeu dividir os lucros com os seus empregados.

A autuada se defende alegando que tal exigência não está prevista na Lei 10.101/2000 e trata-se de uma questão facilmente superável, tendo em vista a natureza do Programa de PLR e os trâmites que envolvem a negociação com os Sindicatos competentes, o que nem sempre permite que o acordo seja assinado impreterivelmente antes do início do exercício a que se refere.

Porém, entendo que, para fazer-se cumprir o estabelecido no § 1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000, que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas, com a participação dos empregados e do sindicato, antes do início do exercício findo o qual a empresa pretende dividir os lucros ou resultados.

Nesse sentido que o Conselho de Contribuintes vem se manifestando, conforme julgamento do recurso 161054, cujo trecho do voto da relatora Ana Maria Bandeira, transcrevo abaixo

“Da análise das cópias dos acordos apresentados, verifica-se que os mesmos foram firmados ao final do exercício.

Entendo que para fazer valer o que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000 que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas a priori, ou seja, antes do início do exercício, findo o qual, a empresa pretende dividir os lucros com seus empregados.

Os acordos firmados pela recorrente foram todos posteriores ao início do exercício para o qual deveria ser aferida a participação dos empregados na obtenção do lucro ou resultado.

Ainda que a recorrente alegue que as regras foram exaustivamente debatidas e que as metas negociadas eram do conhecimento dos empregados, deveria formalizar o resultado de tal negociação anteriormente ao período a ser avaliado mediante o instrumento próprio que deveria conter de forma clara e objetiva as metas, a forma de avaliação, bem como a forma de participação no possível resultado ou lucro.

Da análise dos documentos de acordo juntados aos autos (fls. 31/56), verifica-se que os mesmos não foram elaborados de

acordo com o argüido no parágrafo anterior, além de terem sido firmados posteriormente ao período a ser avaliado.

Os próprios acordos trazem a previsão de estabelecimento de metas a serem atingidas pelos empregados, levando a inferir que se trataria de uma previsão para o futuro e não para um exercício passado.

Assevere-se que tais questões não podem se dar de forma tácita, portanto, a formalização no tempo certo deve ser observada.

A meu ver, a recorrente não procedeu de acordo com a lei que rege a matéria, não estabeleceu previamente regras, metas ou mecanismos de aferição, para que ficasse claro aos empregados o que a empresa esperava dos mesmos para que fizessem jus ao benefício.

Vale dizer que o que diferencia o pagamento de participação dos lucros e prêmios por resultados obtidos reside justamente na observância expressa do que dispõe a Lei nº 10.101/2000.

O pagamento efetuado pela empresa, chamado de participação nos lucros, da forma como foi feito, mais se assemelha a um prêmio pelos resultados obtidos e, como tal, integra o salário de contribuição.

Diante do exposto e considerando tudo o mais que dos autos consta.

*Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR-LHE PROVIMENTO.**"*

Assim, ao não estabelecer previamente, em negociação conjunta com sindicato e empregados, as regras para a concessão da PLR, a recorrente descumpriu os ditames da Lei que trata da matéria, não fazendo jus, portanto, à isenção prevista na Lei 8.212/91.

Outro motivo foi o pagamento da PLR sem que a empresa tenha tido controle sobre o cumprimento dos critérios estabelecidos nas cláusulas do acordo.

Ou seja, consta como critérios para que o empregado faça jus ao PLR que ele tenha trabalhado por, no mínimo, 4 meses consecutivos no ano, tenha feito os exames médicos periódicos definidos no PCMSO e tenha efetuado a substituição anual programada do Protetor Auricular.

Ocorre que, intimada a apresentar as agendas mensais de exames médicos periódicos definidos no PCMSO, conforme estipulado na cláusula 7.1 do acordo, e da reposição de protetores auriculares definidos no PCA, a recorrente respondeu que as agendas solicitadas não foram encontradas.

A recorrente alega que a realização de exames e substituição dos EPI's eram por ela rigidamente controlados, ressaltando que os empregados recebem convocações formais para que os exames e substituições de EPI sejam feitos, ocasião em que são destacadas as consequências da sua não realização, dentre elas, deixar de receber a PLR.

Ocorre que os documentos juntados aos autos (fls. 1.138 do processo principal 15504.725349/2011-15), relativos à mencionada convocação, destaca como consequência da não realização das trocas de EPIs deixar de receber prêmio assiduidade, e não PLR, conforme afirmou a recorrente.

A recorrente junta, ainda, planilha discriminando os EPIs entregues aos empregados no período de 01/2004 a 12/2008.

Contudo, esses documentos de convocação e de entrega de EPIs não são os documentos de controle previstos na cláusula 7.1, do acordo, e apenas demonstram que a empresa convocava o empregado e entregou os EPIs.

Da mesma forma, a planilha elaborada pela empresa relativa aos exames realizados não demonstram um controle para fins de se verificar o cumprimento da cláusula 4^a do acordo, para fins de pagamento de PLR.

Toma-se, por exemplo, o empregado Adalberto Gonzaga Ribeiro, da atividade “manutenção mecânica de tecelagem”, que recebeu a título de PLR o valor de R\$360,86 (planilha de fls. 135 do processo principal).

Contudo, conforme consta da planilha apresentada pela recorrente, às fls 1.699 (processo principal), esse mesmo empregado realizou exames apenas em 2006, 2007 e 2008.

Ou seja, esse empregado recebeu PLR sem, contudo, constar que ele tenha sido submetido aos exames periódicos, um dos critérios para o recebimento da Participação nos Lucros ou Resultados.

Dessa forma, a empresa não comprovou que tenha tido controle sobre o cumprimento dos critérios estabelecidos na cláusula 4^a do acordo.

A fiscalização observou, ainda, inexistência de Comissão para Acompanhamento e Divulgação dos Resultados composta por representantes das empresas e representantes dos empregados, contrariando a cláusula 7.1, do acordo celebrado com os sindicatos dos trabalhadores.

Intimada a relacionar os integrantes da Comissão de Acompanhamento e Divulgação dos Resultados, a comprovar a sua existência e efetiva atuação, a empresa autuada informou que a Comissão foi criada, mas que não havia sido registradas atas específicas, e que não foi registrada ata de registro de Comissão.

Portanto, mais uma vez a empresa não comprova o cumprimento do acordo celebrado.

Os documentos juntados trazem apenas os resultados finais, mas não comprovam o acompanhamento por parte de Comissão, que deveria ser mensal, conforme exigido no acordo, e contar com a participação dos empregados, o que não restou demonstrado.

Assim, entendo que foi pago valores a título de PLR sem nenhum controle quanto ao cumprimento dos critérios acordados entre sindicato, empresa e trabalhadores.

Portanto, a verba intitulada PLR, paga pela empresa sem observar os critérios estabelecidos em acordo coletivo, deve integrar o salário de contribuição de Terceiros, pois foi paga em desconformidade com o estabelecido na Lei 10.101/00.

E, ainda, observa-se da leitura da cláusula 6.2 do acordo, que não houve o estabelecimento de regras claras e objetivas com relação às metas específicas, sendo que o acordo apenas relacionou alguns exemplos, deixando de fixar claramente as metas por setores da empresa e sem definições de índices e/ou valores a serem alcançados pelos trabalhadores, o que contraria o art. 2º, da Lei 10.101/00.

A recorrente não comprovou que as metas específicas foram objeto de negociação entre representantes da empresa e dos empregados, tendo apresentado apenas o resultado final (fls 2.624 processo principal).

É oportuno observar, ainda, que no relatório denominado RESULTADOS E PROJEÇÕES – CEDRO (fls. 786 processo principal) consta, no cabeçalho, a expressão “FUNDAMENTO DO MODELO DA REMUNERAÇÃO VARIÁVEL”, o que demonstra que a própria autuada reconhece que, nesse caso, a verba para a título de PLR é, na realidade, uma remuneração variável.

Verifica-se que a cláusula 3ª do acordo estipula um valor mínimo da premiação de PPLR denominado bônus-base, equivalente ao salário nominal de dezembro de 2005, o que leva a crer que o empregado poderia obter uma premiação maior, no caso de atingimento de 100% das metas, já que, no mínimo, ele receberia um salário nominal de dezembro.

Pela fórmula de cálculo imposta unilateralmente pela empresa, constata-se que, se cumpridas todas as metas corporativas e específicas, um empregado que tivesse trabalhado o ano todo na empresa faria jus a um salário nominal de dezembro de 2005, e não mais que isso, o que não corresponde ao estabelecido na cláusula 3ª, do acordo, que, da forma como está redigido, permite o pagamento de um valor superior ao salário de 12/2005.

Portanto, restou demonstrado que o acordo não foi claro quanto ao valor da premiação, no caso do cumprimento de 100% das metas, uma vez que, ao estabelecer um valor mínimo equivalente ao salário nominal de dezembro de 2005, dá margem a diversas interpretações quanto ao direito substantivo do trabalhador.

No caso de pagamento de PPLR dos gerentes, a fiscalização observou que a empresa usou um multiplicador 3, que triplicou a participação a que teria direito cada um deles em relação aos demais empregados, o que não estava estipulado de forma clara e objetiva no acordo celebrado com os sindicatos dos trabalhadores.

Intimada a prestar esclarecimentos, a recorrente se manifestou, esclarecendo que “...Assim, ao final da apuração, verificou-se que as metas foram alcançadas parcialmente. Mesmo com o atendimento parcial do acordo, **verificou-se a necessidade de remunerar o colaborador** e, assim, os valores distribuídos foram exatamente proporcionais ao previamente constante do acordo. Ou seja, foram mantidos os percentuais constantes na página citada.” (grifei).

Constata-se que mais uma vez a autuada reconhece a natureza remuneratória da verba paga Ou seja, ela verificou a necessidade de remunerar se colaborador e utilizou-se da PPRL para tanto.

Por todo o exposto, entendo que as verbas intituladas pela empresa de PPRL, pagas aos empregados da autuada em desconformidade com a Lei 10.101/00, devem compor a base de cálculo da contribuição de Terceiros.

Com relação ao argumento de que a cobrança de contribuição incidente sobre o a título de PLR desestimula o contribuinte em dividir seus lucros e incluir seus colaboradores em sistema global de resultados, cumpre esclarecer que a fiscalização, ao lançar a contribuição previdenciária sobre tais pagamentos, não pretende desestimular a divisão de lucros da empresa com seus empregados.

Se o PPLR da empresa fosse pago em conformidade com o estabelecido na Lei 10.10/00, não haveria lançamento de contribuição.

Todavia, em ação fiscal na empresa, a fiscalização verificou que os valores pagos pela empresa a esse título não se configura em divisão de lucro ou resultado, mas de pagamento de parcelas remuneratórias, que se assemelham a prêmio assiduidade e a gratificação.

E, como a alínea “j”, do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91, isenta de contribuição social apenas a participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/99, a referida verba, paga pela autuada em desacordo com o mencionado diploma legal, integra o salário de contribuição.

Da mesma forma, não há a necessidade de comprovação de fraude para que se conclua que uma verba paga pela recorrente possui natureza remuneratória, como entendeu de forma equivocada a autuada.

O art. 149, do CTN, citado pela recorrente para reforçar seu argumento trata de refiscalização ou revisão de lançamento, o que não é o caso presente.

Assim, basta que fique comprovado que o pagamento se deu em desacordo com a legislação específica que trata da matéria para que a fiscalização, cuja atividade é vinculada aos mandamentos legais, lavre o competente Auto de Infração, lançando a contribuição devida incidente sobre tais verbas.

Portanto, em que pese o esforço argumentativo da recorrente, verifica-se que os pagamentos em tela realmente se amoldam ao figurino legal que delimita a base-de-cálculo da contribuição previdenciária e aos Terceiros, como bem entendeu a fiscalização e o relator do acórdão recorrido.

Está claro que, para que não incida a contribuição social, a empresa deve observar o disposto na Lei 10.101/00.

Esse também é o entendimento da ministra Eliana Calmon, do STJ, que se manifestou no sentido de que, para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a questão.

Para a ministra, ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

Assim, não é a simples previsão em acordo coletivo ou o pagamento de parcelas intituladas pelo empregador de PRL é que vai retirar a natureza salarial da verba em comento.

Dessa forma, entendo que o procedimento adotado pela fiscalização não merece reparos.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – PPLR DOS MOTORISTAS

No caso dos motoristas da recorrente, a Convenção Coletiva de trabalho do exercício 2008-2009 estipulou, em sua cláusula IV que “As empresas pagarão a título de PPR- Participação nos Resultados na forma da Lei nº 10.101/00, a cada um dos seus colaboradores existentes no mês de maio de 2008, o valor de R\$ 200,00 (duzentos reais em duas parcelas iguais de 100,00 (cem reais) cada uma nas seguintes datas e condições:

Ou seja, a PPLR dos motoristas da empresa, referente ao exercício de 2008-2009, não atende ao disposto na Lei 10.101/2000, pois não estabelece metas a serem cumpridas, tendo sido estipulada uma quantia fixa determinada, independente do alcance de índices de produtividade ou qualquer outro resultado.

Os critérios estabelecidos para pagamento do PPLR é que o empregado não tenha mais que cinco faltas injustificadas, ou três atestados médicos com determinação de afastamento, nos seis meses anteriores ao pagamento de cada parcela.

Observa-se, dos documentos acostados aos autos tanto pela fiscalização quanto pela recorrente, que o Acordo Coletivo não estabelece metas ou critérios de aferição

Portanto, o programa de PLR dos motoristas da empresa não estabelece regras claras e objetivas, contrariando o disposto no artigo 2º, da Lei 10.101/00.

E ao não estabelecer previamente as regras para a concessão da PLR, a recorrente descumpriu os ditames da Lei que trata da matéria, não fazendo jus, portanto, à isenção previdenciária prevista na Lei 8.212/91.

A recorrente alega que a decisão recorrida consignou fundamentação que corrobora os argumentos da recorrente de que a lei não determina que os critérios e condições a serem estabelecidos devam ser, obrigatoriamente, o estabelecimento de metas e resultados, mas devem constar do instrumento de negociação, buscando-se atingir os objetivos do pagamento da verba em questão, o que foi feito pela recorrente.

Ora, mas se o pagamento de PLR não precisa está atrelado à obtenção de lucro ou resultado, como entende a autuada, então não é Participação nos Lucros ou Resultados, e sim pagamento de prêmio assiduidade ou prêmio por atingir uma meta que não diz respeito ao lucro ou resultado.

Então, a empresa não deveria ter feito o pagamento na rubrica “PLR”, mas, sim, na rubrica “prêmio assiduidade”.

E, segundo Amauri Mascaro Nascimento: "A natureza jurídica do prêmio não sofre, praticamente, contestações. É uma forma de salário vinculado a um fator de ordem

pessoal do empregado ou geral de muitos empregados, via de regra a sua produção. Daí falar-se, também, em salário por rendimento ou salário por produção. Caracteriza-se, também, pelo seu aspecto condicional. Uma vez verificada a condição de que resultam, devem ser pagos". (In "Teoria Jurídica do Salário", Editora LTR, 1994, pg. 256).

Assim, o prêmio pago pela autuada por intermédio da verba intitulada PLR que, conforme ela mesma afirma em sua peça recursal, está condicionado à assiduidade do empregado na empresa, é remuneração.

Esse também é o entendimento do TST:

"Prêmio é gratificação, e gratificação é salário, se ajustada expressa ou tacitamente, porque a CLT não exige o ajuste expresse" TST pleno E-RR 1943/82 - DJU 06/12/85 - pág. 22644".

Dessa forma, os valores referentes ao PLR pago pela recorrente aos motoristas integram o salário de contribuição, conforme inciso I, art 28, da Lei 8.212/91.

Quanto ao entendimento de que nenhuma lei infraconstitucional teria o condão de fazer incidir a contribuição previdenciária sobre a tal participação percebida pelos colaboradores da recorrente, vale esclarecer que a observância ao ordenamento jurídico infraconstitucional não agride as garantias constitucionais previstas no art. 7º, da Constituição Federal, vez que se encontra inculpada, em toda a Constituição, o respeito ao princípio da legalidade. Portanto, a observância das disposições legais, em especial, as inseridas na Lei 8.212/91 e 10.101/2000, não implica transgressão de preceitos fundamentais garantidos na Constituição, como entendeu equivocadamente a recorrente.

E, reitera-se, a Constituição Federal assim estabelece: "Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei". (CF, art. 201, § 11).

Assim, não há que se falar em isenção previdenciária para os pagamentos dos valores a título de PLR dos motoristas.

A recorrente alega que a referida verba, assim como a PLR creditada aos demais empregados, também fora paga de forma não habitual, em 09/2009, sendo certo que o requisito da habitualidade é inafastável à caracterização da remuneração e salário.

No entanto, entendo que não estamos diante de um pagamento eventual, já que o ganho habitual passível de exação não é necessariamente aquele valor auferido mês a mês, trimestralmente ou mesmo bimestralmente etc. Há verbas pagas no decorrer do contrato de trabalho, ainda que não sejam auferidas nessas condições, e que não podem ser vistas como meramente eventuais.

No caso sob análise, não há dúvida de que o pagamento realizado pela empresa e por ela intitulado Participação nos Lucros reveste-se de **habitualidade**, já que é de conhecimento de todos os empregados que, na data acordada, farão jus ao recebimento do valor ajustado.

Assim, o conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado retira-lhe o caráter da eventualidade, tornando-o habitual.

Há, portanto, uma expectativa criada que se sobrepõe ao fato de os valores percebidos pelos segurados empregados não serem rotineiros ou serem de diferentes valores nos vários anos.

Essa expectativa criada, o costume e a certeza do pagamento gera a habitualidade e afasta por completo a eventualidade.

Por tudo que foi exposto acima, concluo que a verba intitulada Participação nos Resultados foi paga em desconformidade com a legislação que rege a matéria.

E, como a alínea “j”, do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91, isenta de contribuição apenas a participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/99, a referida verba, paga pela autuada em desacordo com o mencionado diploma legal, integra o salário de contribuição.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO.

Em relação a essa matéria, é oportuno observar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional-PGFN emitiu o Ato Declaratório nº 12/2011, autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos “nas ações judiciais que discutam a incidência de contribuição previdenciária quanto ao seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles.”

Diante do citado Ato, e considerando que o Decreto 70.235/72 estabelece que o disposto no caput do art. 26A não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que fundamente crédito tributário objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e que a Lei 10.522/2002, citada no art. 26A, determina que os créditos tributários já constituídos relativos à matéria de que trata o seu artigo 19 devem ser revistos de ofício pela autoridade lançadora, entendo que deva ser dado provimento ao recurso, pelo fato de o Seguro de Vida em Grupo não integrar o salário de contribuição, independente de haver ou não previsão em convenção ou acordo coletivo de trabalho.

Portanto, devem ser excluídos do débito os valores relativos a essa rubrica.

MULTA E JUROS

Insurge-se, ainda, contra o valor da multa e juros aplicados, esclarecendo que não se discute a legalidade ou não da lei, e sim o caráter confiscatório da multa aplicada, inferindo que não é qualquer atraso no pagamento dos tributos ou ausência de sua declaração que deve legitimar a previsão de multa exacerbada.

Entretanto, a vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Cumpra esclarecer que a vedação de que cuida o art. 150, IV, da Constituição Federal, dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas.

Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de instituição do tributo ou de determinação da multa a ser aplicada no caso de falta de recolhimento, mas, uma vez vencida a etapa da sua criação, não configura confisco a aplicação da lei tributária.

Vale lembrar que a cobrança da multa moratória, de caráter irrelevável, é de natureza objetiva, isto é, não sendo recolhido no vencimento, incidirá multa, independente da intenção do agente.

Conforme prevê o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, não recolhendo na época própria, o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

A autuada entende que a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, não é a mais benéfica para a recorrente, e que a comparação da forma feita pela fiscalização está equivocada, eis que se comparam penalidades de naturezas diversas, e que deveria ter sido utilizada a retroação benéfica do 32A, na atual redação da Lei 8.212/91.

Porém, no intuito de regular a aplicação das inovações trazidas pela citada Lei nº 11.941/09, mormente quanto ao entendimento e comparação para fins da mencionada retroação benéfica desta, foi editada a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/09, que em seu artigo 3º dispõe:

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. 35A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Assim, no caso em análise, as multas mensais referente a obrigações tributárias acessórias, deverão ser somadas às multas referentes às contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP, que foram incluídas no presente Auto de Infração, referente a obrigações tributárias principais – quota patronal e GIILRAT, para o confronto com a multa que seria aplicada em observância ao acima transcrito.

Assim, entendo que, no que se refere à multa, o procedimento fiscal não merece reparos.

Ademais, ratifico os esclarecimentos ofertados pelo julgador de primeira instância, no sentido que somente no momento do pagamento do crédito tributário lançado é que a multa mais benéfica poderá ser quantificada.

Isso porque, na sistemática anterior, a alíquota da multa moratória incidente sobre a contribuição previdenciária não recolhida e incluída em lançamento de crédito referente à obrigação principal era definida conforme a fase processual em que o pagamento era realizado.

Portanto, na atual fase do contencioso administrativo, não há como se determinar a multa mais benéfica a ser aplicada, uma vez que a recorrente ainda não solicitou o pagamento da contribuição lançada.

A autuada ressalta, ainda, a impossibilidade de fazer incidir a SELIC sobre a multa de ofício exigida, e que, caso se verifique, em análise desmembrada e detalhada da atualização monetária do AI combatido, que tal atualização levou em conta também o valor da multa aplicada, deve ser isso rechaçado, em razão dos motivos expostos.

Porém, conforme já informado pelo Relator do Acórdão recorrido, não há incidência de juros sobre o valor da multa de ofício ora aplicada, não procedendo a preocupação da recorrente.

Nesse sentido,

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que seja excluído do débito, por provimento, os valores relativos ao SEGURO DE VIDA EM GRUPO.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros – Relatora

Voto Vencedor

Leonardo Henrique Pires Lopes

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - 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 da Lei nº 9.430/1996 - 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.

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

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos

em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

*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:

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;

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.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Processo nº 15504.725353/2011-83
Acórdão n.º **2301-003.255**

S2-C3T1
Fl. 2.503

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

CÓPIA