



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

Processo n° 16327.001623/2010-37
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.217 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de março de 2016
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

Sujeitam-se ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que tais créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no § 4º do art. 150 do CTN.

PLR. NEGOCIAÇÃO. OPÇÃO LEGAL ENTRE CONVENÇÃO/ACORDO COLETIVO E COMISSÃO PARITÁRIA. ART. 616 DA CLT. ALCANCE.

É facultado à empresa e aos empregados negociarem a participação nos lucros ou resultados via (i) convenção / acordo coletivo (art. 8º, VI, da CF) ou por intermédio de (ii) comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, obrigatoriamente, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (art. 8º, III, da CF). Art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

O art. 616 da CLT alude a procedimento a ser adotado pelo empregador quando da recusa à negociação coletiva para fins de celebração de acordo ou convenção coletiva, não havendo previsão legal de tal exigência procedimental na hipótese de celebração de acordo de PLR por comissão paritária.

COMISSÃO ESCOLHIDA PELAS PARTES. PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE SINDICAL.

Consta do art. 2º, I, da Lei nº 10.101/2000, a exigência legal de que o sindicato indique um representante para a comissão paritária de negociação da participação nos lucros ou resultados. Se a ausência de representante do sindicato ocorre a despeito da comunicação formal da realização das reuniões (local, data e horário), na qual se solicita a presença de um representante do

sindicato, não podem empregados e empresa ser prejudicados, pois a ilicitude não foi perpetrada por eles, mas pelo sindicato, que deixou de cumprir sua função constitucionalmente prevista (art. 8º, III, da CF).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PACTUAÇÃO PRÉVIA.

A Lei nº 10.101/00 exige que haja negociação entre empresa e trabalhadores, da qual deverão resultar regras claras e objetiva e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente, sendo que o instrumento será arquivado na entidade sindical. A negociação e o estabelecimento das regras dela resultantes (índices, metas, resultados e prazos) somente têm sentido se concluídos previamente ao fim do período a que se referem os lucros ou resultados.

Em que pese a vagueza do texto normativo, tal imprecisão não pode significar a impossibilidade de atuação do intérprete na complementação da norma, sob pena de se reconhecer que lacunas inviabilizam a decisão do caso concreto e que todas os textos incompletos ou ambíguos serão, potencialmente, ineficazes. Também não se trata de relativizar o princípio da legalidade, mas de identificar onde e quando o Direito atribui ao aplicador a tarefa de definir os critérios diante do caso concreto, como, no caso, a definição da anterioridade da negociação, da pactuação e do arquivamento do instrumento na entidade sindical.

A negociação, a pactuação e o arquivamento do instrumento na entidade sindical devem ocorrer antes da conclusão das metas e/ou resultados estabelecidos e em data distante do término do período a que se referem os lucros ou resultados, sob pena de se inviabilizar o próprio sentido de incentivo à produtividade. A análise do caso concreto deve levar em consideração fatores como o tipo de meta ou resultado estabelecido, a comprovação da anterioridade das negociações, o ajuste de PLR, em anos anteriores, com características semelhantes (o que por si só gera expectativa no trabalhador, de sorte a já incentivar a produtividade e, portanto, não desnaturar o pagamento), dentre outras peculiaridades que mereçam ser sopesadas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS TANTO NA FORMULAÇÃO QUANTO NA EXECUÇÃO DO PLANO.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O pagamento de PLR em mais de duas vezes no ano afronta o disposto na Lei nº 10.101/2000.

Se há algum vício na formulação do plano, seja das regras relativas ao alcance do lucro ou do resultado, seja das condições relativas ao cálculo do valor devido a cada trabalhador e da periodicidade dos pagamentos, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano e, portanto, a todos os pagamentos a que se refere. Todavia, se o plano de participação nos lucros é formulado com respeito a todos pressupostos legais, mas a sua execução é que se dá de forma indevida, somente os pagamentos que desrespeitarem o plano devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária. Sendo assim, havendo descumprimento dos pressupostos legais tanto na formulação quanto

na execução do plano, há que se desconsiderar o plano como um todo.

ABONO ÚNICO. ATO DECLARATÓRIO Nº 16/2011.

De acordo com o Ato Declaratório nº 16/2011 (baseado no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011), não incidem contribuições previdenciárias sobre o "abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade".

INCIDÊNCIA OU NÃO DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. CONHECIMENTO DA MATÉRIA. REPERCUSSÃO IMEDIATA AO CONTRIBUINTE E NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Deve ser conhecido o recurso voluntário quanto ao questionamento específico da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que incidente a partir da impugnação ao lançamento apresentada pelo contribuinte, independente de ser verificada a sua cobrança no momento da exigência dos débitos após os julgamentos de primeira e segunda instância, ou mesmo ao final do processo administrativo fiscal, sob pena de cerceamento ao direito de defesa e contraditório.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

Tendo a multa de ofício natureza jurídica penalidade tributária, ela integra o conceito de crédito tributário, nos termos do artigo 142 do CTN, sujeitando-se aos juros moratórios referidos nos artigos 161 do CTN e 61 da Lei nº 9.430/96.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c' do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, conhecer do Recurso Voluntário. Vencidos o Relator e os Conselheiros Cleberson Alex Friess e Luciana Matos Pereira Barbosa, que não conheciam da matéria referente à exclusão de juros de mora sobre a multa de ofício. O Conselheiro Carlos Alexandre Tortato fará o voto vencedor quanto ao conhecimento da matéria. Quanto ao mérito do Recurso Voluntário: (i) Por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário quanto ao pedido de exclusão de juros de mora sobre a multa de ofício. Quanto ao mérito da referida matéria (juros de mora sobre multa de ofício), restaram vencidos os Conselheiros Theodoro Vicente Agostinho, Rayd Santana Ferreira e Carlos Alexandre Tortato, que davam provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O Conselheiro Carlos Alexandre Tortato apresentará declaração de voto sobre a matéria; (ii) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial para reconhecer a improcedência do lançamento a título de Abono Único para fins de cálculo da multa; (iii) Por voto de qualidade, dar provimento parcial para reconhecer a improcedência dos lançamentos a título de participação nos lucros ou resultados das competências 02/2005, 10/2005, 02/2006 e 08/2006 para fins de cálculo da multa. Vencidos os Conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Theodoro Vicente Agostinho, Rayd Santana Ferreira e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial em maior extensão, tendo em vista que consideram que a periodicidade de pagamentos a título de PLR deve ser analisada plano a plano e não ano a ano; (iv) Por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para que o valor da penalidade pecuniária aplicada mediante Auto de Infração de Obrigação Acessória, CFL 68, seja recalculado, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, inciso I e §3º, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN. Vencidos o Relator e os Conselheiros Cleberson Alex Friess e Márcio Henrique Sales Parada que negavam provimento ao Recurso Voluntário quanto à matéria. O Conselheiro Carlos Alexandre Tortato fará o voto vencedor sobre a matéria. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva declarou-se suspeito (artigos 43 e 44 do RICARF), tendo sido substituído no julgamento pelo Conselheiro Márcio Henrique Sales Parada.

André Luís Mársico Lombardi – Presidente e Relator

Carlos Alexandre Tortato – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi, Luciana Matos Pereira Barbosa, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Theodoro Vicente Agostinho, Rayd Santana Ferreira, Maria Cleci Coti Martins e Márcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação.

O processo teve início com o AI Auto de Infração Debcad nº 37.271.734-9, lavrado em 15/12/2010, com lançamento de relativo a penalidade por não apresentar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações Previdência Social (GFIP), com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, abrangendo o período de 01/2005 a 12/2006, no montante de R\$ 787.484,50, consolidado em 10/12/2010. Consta do Relatório Fiscal / Termo de Verificação Fiscal de fls. 8 e seguintes que:

2. A empresa deixou de informar mensalmente a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de Guia de Recolhimento ao Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social (GFIP), fato gerador de contribuições previdenciárias, relativo às competências 01/2005 a 12/2006 conforme art. 32, inciso IV da Lei 8212/91:

(...)

3. No decorrer da ação fiscal realizada no contribuinte verificou-se que a empresa em questão não incluiu nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social - GFIP, nas competências 01/2005 a 12/2006 os valores correspondentes a fatos geradores de contribuições previdenciárias referentes à Participação nos Lucros e/ou Resultados e Abono Único pagos e/ou creditados aos Empregados e aos diretores empregados, apurados em Folhas de Pagamentos e informações prestadas pelo sujeito passivo e não recolhidos, e remunerações pagas através de cartão premiação apuradas conforme notas fiscais e dados fornecidos pelo UNIBANCO

4. A tabela em anexo demonstra os valores que a empresa deixou de informar e foram apurados em ação fiscal a partir dos dados fornecidos pela própria, bem como o demonstrativo da multa no caso de aplicação da fundamentação legal 68, conforme o art 284 do Decreto 3048/99, e o comparativo com artigo 35-A da Lei 8212/91 alterado pela Lei 11.941/2009:

5. Considerou-se para a aplicação da multa o disposto na Lei 8212/91, alterada pela Lei 11941/09 em observância ao art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN:

(...)

6. No comparativo das multas a mais benéfica ao contribuinte nas competências 02/2005, 03/2005, 08/2005, 09/2005, 10/2005 12/2005, 02/2006, 03/2006, 08/2006, 09/2006 e 10/2006 foi a

fundamentação legal 68 conforme o art 284 do Decreto 3048/99.

7. Para as demais competências a multa mais benéfica ao contribuinte foi o artigo 35 e 35-A da Lei 8212 alterada pela Lei 11941/2009.

(...)

Após tomar ciência pessoal da autuação em 15/12/2010, fls. 02, a recorrente apresentou impugnação, fls. 18 e seguintes, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 12ª Turma da DRJ/São Paulo, no Acórdão de fls. 68 e seguintes, julgou o lançamento improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 11/08/2011, fls. 95. No recurso voluntário, apresentado em 12/09/2011, fls. 96, consta que:

* o lançamento é parcialmente decadente (até novembro de 2005), visto que aplicável o artigo 150, § 4º do CTN (ciência em 15/12/2010);

* somente integra o conceito de remuneração as retribuições habituais, decorrentes do contrato de trabalho;

* para que determinada verba possua natureza remuneratória, seu pagamento deve estar diretamente relacionado à realização do trabalho;

* a PLR não ostenta natureza salarial porque não é habitual;

* com relação à não participação do Sindicato, aduz que efetuou a convocação deste para participação nas negociações, conforme se verifica do telegrama anexo à impugnação (doc. 03), que demonstra que a recorrente atuou diligentemente ao comunicar a data da celebração do acordo ao Sindicato;

* quanto à data de celebração, aduz que se esse fato fosse capaz de definir a tributação da PLR, o argumento somente seria válido para o ano de 2005;

* no que tange aos pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, aduz que nos programas foram previstos pagamentos anuais e somente se no plano houvesse previsão de pagamento mais de duas vezes no ano é que poderia ser desqualificado. Ademais, se em alguns períodos e para determinadas pessoas, a recorrente realizou mais de dois pagamentos no mesmo ano civil, tal ocorreu porque um empregado poderia fazer jus ao Programa de Resultados Próprio (PR) e ao Programa nos Lucros (PLR), disposto em Convenção Coletiva da Categoria. Explica que além dos programas próprios (acordo coletivo), a recorrente era obrigada, por força de Convenção Coletiva, a honrar Participação nos Lucros - PLR disposta para toda a categoria bancária (baseado exclusivamente no lucro global da recorrente).

* no que se refere ao abono único, reitera inexistir habitualidade e, conseqüentemente, a verba não se enquadra na definição de remuneração;

* ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

O julgamento do Recurso Voluntário foi convertido em diligência pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, a fim de que a unidade

Processo nº 16327.001623/2010-37
Acórdão n.º 2401-004.217

S2-C4T1
Fl. 171

preparadora informasse se houve pedido de parcelamento especial em relação ao presente processo (fls. 336 e seguintes).

Às fls. 812 do processo nº 16327.001626/2010-71 (cota patronal e SAT), consta a informação de que não houve localização de pedido de parcelamento especial em relação ao presente processo e que o contribuinte apresentou manifestação em que nega a informação sobre pedido de parcelamento do débito (fls. 791 e seguintes do processo nº 16327.001626/2010-71).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Luís Mársico Lombardi – Relator

1. Decadência. Alega a recorrente que o lançamento é parcialmente decadente (até novembro de 2005), visto que aplicável o artigo 150, § 4º do CTN (ciência em 15/12/2010).

É sabido que se sujeitam-se ao regime referido no art. 173 do CTN os procedimentos administrativos de constituição de créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que tais créditos tributários originam-se sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no § 4º do art. 150 do CTN.

Portanto, não assiste razão à recorrente quanto à contagem do prazo decadencial.

2. PLR. Em objetiva análise, verifica-se que a autoridade fiscal lançou os valores pagos a título de PLR por ter enxergado três infrações à legislação de regência: i) não participação do Sindicato nas negociações e na pactuação do acordo em comissão paritária (PR- Plano de Participação nos Resultados / próprio); ii) data da assinatura dos acordos (PR- Plano de Participação nos Resultados / próprio); iii) periodicidade dos pagamentos, tomando, nesse ponto, o somatório dos pagamentos a título de PR- Plano de Participação nos Resultados e a título do que denominou de PL (pago com base nas convenções coletivas). Analisemos cada um dos argumentos fiscais isoladamente, para facilitar a compreensão do voto.

2.1. PLR. Participação dos Sindicatos. Demonstração da Solicitação de Participação na Avença. Como afirmado acima, um dos três argumentos para o lançamento a título de PLR foi que o Sindicato não foi parte na pactuação do PR. Da análise dos autos, verifico que, exclusivamente quanto ao PR de 2006, houve a convocação do Sindicato, em que pese ter se ausentado.

Este Conselho, no acórdão nº 2302-003.550, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, já havia decidido, por maioria de votos, que, se a ausência de representante do sindicato ocorre a despeito da comunicação formal da realização das reuniões (local, data e horário), não se pode prejudicar empregados e empresa. No caso, afastou-se a exigência do procedimento previsto no art. 616 da CLT, pois este se refere à “recusa à negociação coletiva para fins de celebração de acordo ou convenção coletiva, não havendo previsão legal de tal exigência procedimental na hipótese de celebração de acordo de PLR por comissão paritária” (no mesmo sentido, o acórdão nº 2401-003.670).

Note-se que a Lei nº 10.101/2000 não obriga que a negociação entre empresa e empregados seja celebrada por acordo ou convenção coletiva, facultando como via opcional que a referida negociação seja feita por “comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria” e “por convenção ou acordo coletivo”.

Vale dizer, no acordo de PLR, o sindicato pode figurar como parte do acordo ou convenção coletiva (art. 8º, VI, da CF); ou indicando um representante para integrar a comissão paritária (art. 8º, III, da CF). Portanto, são situações distintas, mas ambas contempladas pela Lei nº 10.101/2000.

Essa argumentação é válida para se afastar a invocação do **art. 616 da CLT**, que alude a procedimento a ser adotado pelo empregador quando da recusa à **negociação coletiva para fins de celebração de acordo ou convenção coletiva**. Como no caso foi eleita a via de comissão paritária, entendemos que não tem incidência a hipótese prevista no aludido dispositivo.

Assim, tendo sido solicitado formalmente ao sindicato que viabilizasse a presença de um representante do sindicato para as reuniões, deve-se considerar cumprido o requisito legal em comento.

No presente caso, verifico que, exclusivamente quanto ao PR de 2006, o sindicato foi convocado para as negociações e para a celebração do PR - Plano de Participação nos Resultados (plano próprio) em comissão paritária.

Com efeito, relativamente ao PR de 2006, assinado entre as Empresas UNIBANCO e a Comissão de Trabalhadores em **15 de agosto de 2006**, constam dois telegramas de idêntico teor (fls. 383 e seguintes do processo nº 16327.001626/2010-71):

- CONTEC - Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito: entregue em **04/07/2006**.

- CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro: entregue em **04/07/2006**.

Nas comunicações consta que:

em referência à correspondência encaminhada no dia 28/06/2006 e recepcionada no dia 29/06/2006, as reuniões para negociação da PLR, as quais ocorreriam nos dias 3, 4 e 5 de julho de 2006, foram adiadas. Apesar de até o momento não recebermos a indicação de um representante desta Entidade, informamos as novas datas e horários das reuniões, e reiteramos o pedido para que V. Sa. indique o membro que comparecerá às reuniões, integrando a comissão de negociação, nos termos do art. 2º, I, da Lei nº 10.101/00.

Data: 06 de junho

Horário: 09:00 hs

Local: Av. Eusébio Matoso, 891 (3º andar, salas 1 e 2)

Data: 07 de julho

Horário: 14:30 hs

Local: Av. Eusébio Matoso, 891 (21º andar, salas 1 e 2)

Portanto, **para a negociação e a celebração do PR de 2006, constato que o Sindicato foi convocado**. Assim, do lançamento dos autos, consideramos que os pagamentos de **08/2006 ("antecipação PR") e 09/2006 ("ajustes antecipação PR")** não podem prosperar com base no argumento da ausência sindical.

Dessarte, o argumento da ausência de convocação Sindical é válido apenas para todos os demais pagamentos a título de PR (03/2005; 08/2005; 09/2005 e 03/2006).

2.2. Data da assinatura dos acordos (PR- Plano de Participação nos Resultados / próprio). No caso em comento, a questão crucial é saber se há exigência na Lei nº 10.101/00 da pactuação prévia de programa de metas, resultados e prazos.

Vejamos o art. 2º da citada lei, que estabelece algum direcionamento:

Art. 2º

(...)

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

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

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

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

(...)

(destaques nossos)

A leitura do dispositivo permite-nos afirmar que a lei exige negociação entre empresa e trabalhadores, da qual deverão resultar regras claras e objetiva e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente, sendo que o instrumento será arquivado na entidade sindical.

Ora, a lógica do cotidiano permite concluir, sem maiores esforços, que a negociação e o estabelecimento das regras dela resultantes (índices, metas, resultados e prazos) somente têm sentido se concluídos previamente ao fim do período a que se referem os lucros ou resultados. Mas, diante do silêncio da lei, cumpre indagar o quanto antes tais etapas precisam ser concluídas.

Em que pese a vagueza da lei, entendemos que não se aplica o aforismo “onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir” (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*), pois a aceitação da negociação, da pactuação e do arquivamento do

instrumento na entidade sindical posteriormente à realização da meta (fim do período a que se referem os lucros ou resultados) resultaria na possibilidade de estabelecimento de condições que, de antemão, se saberia se seriam ou não atingidas, o que retira da PLR a sua própria essência enquanto “decorrência da função social da propriedade” que funciona como “instrumento de integração entre capital e trabalho, além de ser um incentivo à produtividade” (*Curso de direito do trabalho*. 7ª ed., São Paulo: LTr, 2011, p. 629). E tal ofende os artigos 4º e 5º da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro - LINDB e à boa hermenêutica jurídica:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

Não bastasse o texto expresso da LINDB, é preciso lembrar que há distinção entre texto e norma, sendo que “o texto não *carrega*, de forma reificada, o seu sentido (a sua norma)” (STRECK, Lenio. *Hermenêutica Jurídica*. In: Vicente de Paulo Barretto. (Org.). *Dicionário de Filosofia do Direito*. Rio de Janeiro e São Leopoldo: Renovar e Unisinos, 2006, p. 432). Diante disso, pode-se afirmar que a imprecisão do texto não pode significar a impossibilidade de atuação do intérprete na complementação da norma, sob pena de se reconhecer que lacunas inviabilizam a decisão do caso concreto e que todas os textos incompletos ou ambíguos serão, potencialmente, ineficazes.

Também não se trata de relativizar o princípio da legalidade, mas de identificar onde e quando o Direito atribui ao aplicador a tarefa de definir os critérios diante do caso concreto, como, no caso, a definição da anterioridade da negociação, da pactuação e do arquivamento do instrumento na entidade sindical.

Portanto, diante de tais premissas, pode-se afirmar que, em que pese o silêncio da lei (**texto**), o legislador acabou por relegar ao intérprete a definição do que se possa entender como prévio (**norma**), não se tratando de criar distinção onde a lei não distingue (**texto**), mas sim de atender aos próprios fins sociais do instituto (**norma**).

Não se deve olvidar também que as negociações coletivas, normalmente, se alongam durante meses, de sorte que seria de um rigor extremo exigir que a negociação, a pactuação e o arquivamento se dêem sempre antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, pois neste caso praticamente inviabilizamos o gozo da isenção, o que certamente não é também a *mens legis*.

Assim, o critério mais adequado parece ser o de que a negociação, a pactuação e o arquivamento do instrumento na entidade sindical ocorram antes da conclusão das metas e/ou resultados estabelecidos, mas, claro, desde que tais etapas também não sejam concluídas tão próximas ao término do período a que se referem os lucros ou resultados, sob pena de se inviabilizar o próprio sentido de incentivo à produtividade.

Não pretendemos anotar datas fixas, para evitarmos que conclusões futuras possam implicar em decisões pouco consentâneas com o próprio instituto, merecendo, pois, a análise do caso concreto, levar em consideração fatores como o tipo de meta ou resultado estabelecido, a comprovação da anterioridade das negociações, o ajuste de PLR, em anos anteriores, com características semelhantes (o que por si só gera expectativa no trabalhador, de

sorte a já incentivar a produtividade e, portanto, não desnaturar o pagamento), dentre outras peculiaridades que mereçam ser sopesadas.

Note-se que não se trata de questionar ou afrontar a lei, e, portanto, de alguma espécie de *decisionismo*. Com efeito, não se trata de elaborar juízos de oportunidade - opção efetuada entre indiferentes jurídicos, procedida subjetivamente pelo agente -, mas de proceder a juízos de legalidade, que consistem numa atuação que, embora desenvolvida no campo da prudência, desenvolve-se dentro dos parâmetros ofertados pelo texto normativo e pelos fatos. Nesse sentido: GRAU, Roberto Grau. Interpretação do Direito. In: Vicente de Paulo Barretto. (Org.). *Dicionário de Filosofia do Direito*. Rio de Janeiro e São Leopoldo: Renovar e Unisinos, 2006, p. 474).

Com efeito, interpretação e aplicação do Direito são atualmente concebidas como uma só operação, um só processo, superpondo-se, razão pela qual parece-nos inviável a fixação de datas em abstrato:

O fato é que praticamos a interpretação do Direito não, ou não apenas, porque a linguagem jurídica seja ambígua e imprecisa, mas porque interpretação e aplicação do Direito são uma só operação, de modo que interpretamos para aplicar o Direito e, ao fazê-lo, não nos limitamos a interpretar [=compreender] os textos normativos, mas também compreendemos [=interpretamos] a realidade presente e os fatos do caso.

O intérprete procede à interpretação dos textos normativos no quadro da realidade e, concomitantemente, dos fatos, de sorte que o modo sob o qual os acontecimentos que compõem o caso se apresentam vai também pesar de maneira determinante na produção da(s) norma(s) aplicável(eis) ao caso.

(...)

Sendo assim, o que deve aqui ser afirmado, a partir da exposição de Kelsen, que se refere a uma moldura da norma, é o fato de essa moldura ser, diversamente, moldura do texto, mas não apenas dele. Ela é, concomitantemente, moldura do texto e moldura do caso. O intérprete interpreta também os fatos do caso, necessariamente, além dos textos, ao empreender a produção prática do Direito. Inexistem soluções previamente estruturadas, como produtos semi-industrializados em uma linha de montagem para os problemas jurídicos. O trabalho jurídico de construção da norma aplicável a cada caso é trabalho artesanal. Cada solução jurídica, para cada caso, será sempre, renovadamente, uma nova solução. Por isso mesmo a interpretação do Direito se realiza não como mero exercício de leitura de textos normativos, para o que bastaria ao intérprete ser alfabetizado.

(...)

A interpretação do Direito é uma prudência – o saber prático, a phrónesis, a que refere Aristóteles. Cogitam, os que não são intérpretes autênticos, quando do Direito tratam, da jûris prudentia e não de uma jûris scientia. O intérprete autêntico, ao produzir normas jurídicas, pratica a jûris prudentia e não jûris scientia. A lógica jurídica é a da escolha entre várias possibilidades corretas. Interpretar um texto normativo significa

escolher uma entre várias interpretações possíveis, de modo que a escolha seja apresentada como adequada. A norma não é objeto de demonstração, mas de justificação. Por isso a alternativa verdadeiro/falso é estranha ao Direito; no Direito há apenas o aceitável [justificável]. O sentido do justo comporta sempre mais de uma solução. A problematização dos textos normativos não se dá no campo da ciência: ela se opera no âmbito da prudência, expondo o intérprete autêntico ao desafio desta, e não daquela. São distintos um e outro: na ciência, o desafio de, no seu campo, existirem questões para as quais ela [a ciência] ainda não é capaz de conferir respostas; na prudência, não o desafio da ausência de respostas, mas da existência de múltiplas soluções corretas para uma mesma questão.

(GRAU, Roberto Grau. Interpretação do Direito. In: Vicente de Paulo Barretto. (Org.). *Dicionário de Filosofia do Direito*. Rio de Janeiro e São Leopoldo: Renovar e Unisinos, 2006, p. 471 a 473).

Portanto, é recorrente que os textos normativos contenham aberturas, não só porque seria impossível preencher todas as possibilidades do mundo fenomênico, mas também porque é maneira com que o Direito permanece ao serviço da realidade, como afirma Eros Grau na obra supra citada (p. 474).

Interpretações desta natureza certamente tem cabimento diante do silêncio da lei (**texto**), que exige, ao menos implicitamente, a anterioridade da negociação, da pactuação e do arquivamento, mas não a define precisamente (**texto**). Assim, deve-se interpretar o instituto circunstancialmente, de modo a buscar a sua melhor aplicação em cada caso (**norma**).

Consta do Relatório Fiscal (fls. 26 do processo nº 16327.001626/2010-71) e do documento de fls. 64 e seguintes do processo nº 16327.001626/2010-71, que o "Plano de Participação nos Resultados referente ao ano de 2005 e 2006 foi assinado entre as Empresas UNIBANCO e a Comissão de Trabalhadores em 15 de agosto de 2006. Depois de encerrado o ano de 2005 que foi avaliado por este Plano". Assim, embora se refira aos dois anos, foi celebrado apenas em agosto de 2006. Quanto ao PR de 2004, nada consta dos autos sobre a negociação e a celebração do acordo.

Portanto, o pagamento de 03/2005 (2ª parcela de PR de 2004) foi pago sem pactuação de acordo; os pagamentos de 08/2005 (Antecipação do PR de 2005), 09/2005 (Ajustes do PR de 2005) e 03/2006 (2ª parcela de PR de 2005), foram efetuados antes mesmo da negociação e pactuação das condições para o pagamento. Já os pagamentos de 08/2006 e 09/2006 ocorreram logo antes ou logo após a celebração do pacto em 15 de agosto de 2006.

Como não foi caracterizado o pacto prévio, a Fiscalização efetuou o lançamento, ora em análise. Estamos, portanto, diante de uma situação extrema, pois não se questiona que em 15 de agosto de 2006 as metas e resultados para 2005 já estavam comprometidas, inviabilizando qualquer possibilidade de se concluir a respeito da antecedência da pactuação.

Quanto ao PR de 2006, é preciso verificar as condições de apuração dos resultados, mencionada no item 3 do pacto:

3. A apuração dos resultados das EMPRESAS e os pagamentos referentes à participação dos empregados nos resultados serão feitos semestral ou anualmente, conforme estipulado nos Anexos deste instrumento, sempre respeitando-se o prazo legal do semestre civil, conforme disposto no artigo 3º, parágrafo 2º, da Lei nº 10.101/2000.

Do anexo, verifico que os resultados são apurados anualmente, tanto que a PR de 2006 é dividida em "antecipação PR" de 2006 (pagamentos em 08/2006) e "ajustes antecipação PR" de 2006 (pagamentos em 09/2006).

Nesse sentido, em que pese os pagamentos tenham ocorrido pouco antes ou pouco após a celebração do pacto, da pactuação (15 de agosto de 2006) ao termo para apuração dos resultados (31 de dezembro de 2006), havia tempo suficiente para se vislumbrar incentivo à produtividade, razão maior do direito social à participação nos lucros e resultados, estando, portanto, em consonância com os ditames constitucionais e legais relativos à matéria.

Ademais, ressalte-se que a negociação iniciou-se, ao menos, no início de julho de 2006, conforme comprovam às convocações ao Sindicato de fls. 383 e seguintes do processo nº 16327.001626/2010-71.

Destarte, se quanto à convocação do Sindicato, os pagamentos de **08/2006 ("antecipação PR") e 09/2006 ("ajustes antecipação PR")** não podem prosperar com base no argumento da ausência sindical, o mesmo pode-se dizer quanto ao argumento da pactuação prévia, visto que a negociação iniciou-se ao menos em julho de 2006 e a pactuação ocorreu mais de quatro meses antes do encerramento do período a que se refere.

Assim, o argumento da pactuação prévia remanesce válido exclusivamente quanto **aos pagamentos de 03/2005 (2ª parcela de PR de 2004); 08/2005 (Antecipação do PR de 2005); 09/2005 (Ajustes do PR de 2005); e 03/2006 (2ª parcela de PR de 2005).**

2.3. Periodicidade dos Pagamentos. Por força do disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00 (redação vigente à época dos fatos geradores), a PLR não deve ser paga em periodicidade inferior a um semestre civil mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Este Conselho, por sua 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento (acórdão nº 2302-003.139) já havia firmado posição no sentido de que a inobservância da periodicidade de pagamentos prevista pelo art. 3º, §2º da Lei nº 10.101/00 acaba por violar "o espírito da PLR, que é o de não substituir salário". No voto condutor, foi ressaltado que a obrigatoriedade de os pagamentos serem realizados com a periodicidade mínima de um semestre e no máximo duas vezes por ano foi instituída justamente visando a mitigar o risco de os empregadores pagarem PLR como forma de substituição ou complementação de salário.

Especificamente quanto ao desrespeito à periodicidade legal, temos que o vício pode se reportar à formulação do plano, que prevê pagamentos, por exemplo, em três parcelas no mesmo ano civil, ou pode se referir à execução do plano, ou seja, a formulação atende à periodicidade legal, mas quando foi efetuado o pagamento, ele transgrediu o pacto e, conseqüentemente, a legislação. Pelo critério que temos utilizado na análise do PLR, imperioso esta distinção entre os vícios relativos à formulação do plano e os vícios referentes à sua execução, fazem total diferença. Vejamos.

A legislação estabelece um conjunto de regras para que determinada rubrica seja considerada como participação nos lucros ou resultados para fins de não incidência de

contribuição previdenciária. Somente em caso de cumprimento de todos os pressupostos legais é que se pode afirmar que a rubrica tem natureza jurídica de participação nos lucros (senão vira prêmio ou, trivialmente, salário). Repise-se, a regra é o pagamento integrar a remuneração e somente quando pertencente a um plano de participação nos lucros e resultados, inteiramente de acordo com a lei, nos termos do artigo 7º, XI, da CF, é que se pode atribuir a natureza excepcional de pagamento não integrante da remuneração.

Assim, se há algum vício na formulação do plano, seja das regras relativas ao alcance do lucro ou do resultado, seja das condições relativas ao cálculo do valor devido a cada trabalhador e da periodicidade dos pagamentos, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano e, portanto, a todos os pagamentos a que se refere.

No caso em comento, não consta que o PLR (convecção) ou o PR previram pagamentos em mais de duas parcelas ou em periodicidade inferior a um semestre, de sorte que a formulação nos planos não foi o problema, mas sim a sua execução. Portanto, não deve-se desconsiderar integralmente o plano, formulado sob o enfoque da periodicidade, em respeito à legislação, mas apenas os pagamentos que transbordem as limitações legais.

Até agora, temos que o pagamento de:

- 02/2005 (2ª parcela de PLR de 2004): pode ser mantido com base no argumento periodicidade (analisada no presente momento);
- 03/2005 (2ª parcela de PR de 2004): deve ser mantido com base na ausência de convocação sindical para negociação e ausência de negociação ou pactuação prévia);
- 08/2005 ("antecipação PR" 2005): deve ser mantido com base na ausência de convocação sindical para negociação e ausência de negociação ou pactuação prévia);
- 09/2005 ("ajustes antecipação PR" 2005): deve ser mantido com base na ausência de convocação sindical para negociação e ausência de negociação ou pactuação prévia);
- 10/2005 (1ª parcela do PLR de 2005): pode ser mantido com base no argumento periodicidade (analisada no presente momento);
- 02/2006 (2ª parcela de PLR de 2005): pode ser mantido com base no argumento periodicidade (analisada no presente momento);
- 03/2006 (2ª parcela de PR de 2005): deve ser mantido com base na ausência de convocação sindical para negociação e ausência de negociação ou pactuação prévia);
- 08/2006 ("antecipação PR" 2006): não pode prosperar com base no argumento da ausência sindical, o mesmo pode-se dizer quanto ao argumento da pactuação prévia;
- 09/2006 ("ajustes antecipação PR" 2006): não pode prosperar com base no argumento da ausência sindical, o mesmo pode-se dizer quanto ao argumento da pactuação prévia;

- 10/2006 (1ª parcela do PLR de 2006): pode ser mantido com base no argumento periodicidade (analisada no presente momento);

Analisando-se o **ano de 2005**, restaram a ser analisadas, portanto, apenas as competências de **02/2005 e 10/2005**, visto que as demais são mantidas no lançamento (03, 08 e 09/2005). No entanto, verifico que são pagamentos em periodicidade não superior a duas vezes ao ano e com intervalo mínimo de um semestre. Destarte, não constato a ofensa suscitada pela fiscalização para as referidas competências, razão pela qual os aludidos pagamentos devem ser desconsiderados para fins de cálculo da multa em comento.

Passemos à análise dos pagamentos realizados no **ano de 2006**. Quanto ao pagamento de 02/2006 (2ª parcela de PLR de 2005), não vejo como prosperar o argumento fiscal do descumprimento da periodicidade legal (único fundamento do lançamento), visto que foi o primeiro do ano, podendo ser aproveitado para fins de não incidência de contribuição previdenciária. Já o pagamento de 03/2006 (2ª parcela de PR de 2005), além de ter sido mantido com base na ausência de convocação sindical para negociação e na ausência de negociação ou pactuação prévia, também descumpra a periodicidade mínima, porque ocorreu no mês subsequente ao primeiro recebimento. Quanto à competência 08/2006 ("antecipação PR" 2006), além de o lançamento não poder prosperar com base no argumento da ausência sindical e na inexistência de pactuação prévia, vislumbro o interregno de seis meses entre o primeiro pagamento aceito a título de PLR (02/2006) e o segundo (08/2006). Sob o prisma da periodicidade, no entanto, esgotam-se aqui as possibilidades de pagamento de PLR para 2006, seja porque os pagamentos de 09/2006 e 10/2006 não respeitam o limite anual de dois pagamentos, seja porque não obedecem ao comando legal de intervalo mínimo semestral. Sendo assim, devem ser mantidos no lançamento as competências 03/2006 (argumentos da participação sindical, da negociação/pactuação prévia e periodicidade legal); 09/2006 (desrespeito à periodicidade legal); e 10/2006 (desrespeito à periodicidade legal), excluindo-se os pagamentos de **02/2006 e 08/2006** que, sob o prisma analítico deste relator, estão de acordo com os requisitos legais questionados pela autoridade fiscal.

3. Abono Único. A autoridade fiscal lançou contribuições sobre "o Abono Único CCT, rubrica 103 da folha de pagamento", que "foi pago aos empregados segundo Convenção Coletiva de Trabalho, sem desvinculação de remuneração expressa em lei".

Ocorre que, a despeito de discordamos das premissas contidas nas decisões que deram origem ao Ato Declaratório nº 16/2011 (baseado no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011), em atenção ao princípio da eficiência da Administração Pública e tendo em vista o artigo 62 do RICARF, temos que nos curvar à sua aplicação, desde que preenchidas, cumulativamente, as condições para tal. Assim, o abono deve ter sido pago:

- (i) de maneira não habitual;
- (ii) fosse desvinculado do salário, no sentido de não representar um percentual deste (pagamento em valor único para todos os empregados, por exemplo); e
- (iii) estivesse previsto em norma coletiva.

Consta da Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006 (assinada em 17 de outubro de 2005, página nº 19, Cláusula Quadragésima Oitava - Abono Único) o aludido pagamento "desvinculado do salário e de caráter excepcional e transitório, no valor de R\$

1.700,00 (um mil e setecentos reais), a ser pago após 10 (dez) dias úteis da data da assinatura da convenção coletiva de trabalho". Efetivamente, o grosso do lançamento ocorreu em 10/2005, competência da celebração da Convenção Coletiva, como se constata às fls. 09 do processo nº 16327.001626/2010-71.

No entanto, para as competências que remanescem nos autos (12/2005 em diante), constam alguns pagamentos a tal título, como se constata na planilha de fls. 34 do processo nº 16327.001626/2010-71 (que não inclui 12/2005, mantido na compreensão exposta no presente voto):

COMPETENCIA	103 – ABONO ÚNICO CCT
200601	37.400,00
200602	32.300,00
200603	49.300,00
200604	18.700,00
200605	52.700,00
200606	13.600,00
200607	20.400,00
200608	18.700,00
200610	1.700,00
200612	1.700,00
Total	246.500,00

Esclareceu a recorrente que "os pagamentos de Abono Único nos meses de Maio, Junho, Novembro, Dezembro de 2005 e em diversas competências de 2006 refere-se a colaboradores desligados ou licenciados que retornaram após a data do pagamento estabelecido na CCT dos Bancários, conforme parágrafo primeiro da CCT de 2005/2006" (fls. 110 do processo nº 16327.001626/2010-71).

Assim, em suma, não há prova nos autos de que o Abono Único foi pago de forma habitual; constata-se que foi feito o pagamento com base em Convenção Coletiva de Trabalho; e não se encontra vinculado ao salário do trabalhador, sendo pago em parcela fixa individual, de sorte a atrair a aplicação do Ato Declaratório nº 16/2011 (baseado no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011):

DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária.

Portanto, não merece prosperar o lançamento a título de Abono Único.

4. Multa. Juros. Aduz a recorrente, ainda, que não há previsão legal para a incidência da Taxa Selic sobre as multas lançadas.

Ao contrário do que expõe a recorrente, não localizei no lançamento fiscal, inclusive nos fundamentos legais do crédito tributário, incidência de juros sobre multa de ofício, mas tão somente juros de mora sobre as contribuições exigidas, o que é devido e permissível por lei.

Em outras palavras, a eventual cobrança de juros de mora sobre multa punitiva não é matéria que compõe a autuação fiscal, o que resultaria, em meu ponto de vista, na impossibilidade de apreciá-la no âmbito restrito ao litígio instaurado com a impugnação da exigência fiscal.

Todavia, quando da sessão de julgamento, acabei vencido nesse ponto específico. Uma vez conhecida a matéria pela Turma, passo a análise do mérito.

Vejamos o que determina a legislação a respeito:

Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Lei n.º 9.430/96

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

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

(destaques sempre nossos)

É sabido que, no Direito, as relações jurídicas obrigacionais pressupõem a existência de credores e devedores (vide nomenclatura classicamente adotada pelos nossos Códigos Civis de 1916 e 2002). Portanto, podemos afirmar que, a cada obrigação, há um correspondente um crédito e um respectivo débito.

No entanto, o Código Tributário Nacional e a legislação tributária em geral atribuem um sentido particular ao crédito tributário, de sorte que ele não surgiria concomitantemente à obrigação tributária (artigo 113, § 1º, do CTN), como se imaginaria em uma relação jurídica de qualquer outro ramo do direito, mas somente com a sua devida formalização, em regra pelo lançamento tributário (artigo 142 do CTN).

Aqui cabe fazer algumas ressalvas. O fato de o Direito Tributário definir a constituição do crédito tributário como uma etapa evolutiva na formação da exigibilidade, liquidez e certeza da obrigação tributária, não impede que reconheçamos a existência de um crédito jurídico, na acepção comum do Direito, até porque não há obrigação sem crédito e débito correspondente, como afirmado anteriormente. Tal concepção apenas representa uma posição garantista do legislador face a eventuais abusos do Estado, até porque o Estado é o único ente de nossa sociedade que pode constituir, unilateralmente, um crédito líquido, certo e, futuramente, exigível. Portanto, a estrutura normativa da obrigação tributária não é excludente

do conceito vulgar de crédito (e de débito), apenas devemos estar atentos que este crédito é diferente daquele constituído na forma da legislação tributária.

Pois bem. Estabelece o artigo 142 do CTN que a autoridade administrativa constitui o crédito tributário pelo lançamento e que este inclui a obrigação tributária principal e, ser for o caso, a “penalidade cabível”. Ora, sendo a multa é penalidade, é inequívoco que a multa de ofício faz parte do crédito tributário e, assim, inclui-se na referência que o artigo 161 do CTN faz à incidência de juros de mora.

Quanto ao conceito de débito, referido pelo artigo 61 da Lei n. 9.430/96, pode-se afirmar, após a prévia incursão nos conceitos gerais do Direito, que o débito corresponderá à obrigação não paga no vencimento. Este inadimplemento, no Direito Tributário, pode ocorrer sem formalização da exigência pela autoridade administrativa (crédito jurídico na acepção geral do Direito ou mera obrigação tributária, como afirmado anteriormente); ou com a formalização da exigência, seja pela autoridade administrativa, seja por ato do contribuinte (crédito tributário constituído).

Em ambos os casos, teremos o débito, sendo que na hipótese de formalização pela autoridade administrativa, o débito será integrado pelo tributo e também pela penalidade (multa de ofício), nos termos do já referido artigo 142 do CTN . Ademais, a previsão do *caput* do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é ampla, incluindo qualquer débito decorrente de tributos não recolhidos.

Repetimos aqui o julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), mencionado na decisão *a quo*:

Acórdão CSRF/0400.651, de 18/09/2007

JUROS DE MORA — MULTA DE OFICIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. Recurso não provido.

(...)

Entendo, assim, que a obrigação tributária principal compreende tanto os próprios tributos e contribuições, como, em razão de seu descumprimento, e por isso igualmente dela decorrente, a multa de ofício proporcional, que é exigível juntamente com o tributo ou contribuição não paga.

(...)

Em decorrência, o crédito tributário, a que se reporta o art. 161 do CTN, corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo seus acréscimos legais, notadamente a multa de ofício proporcional.

O art. 61, parágrafo terceiro, da Lei n. 9.430/97, fundamento legal da multa aplicada no caso concreto, prevê a aplicação de juros de mora sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorreram a partir de 01 de janeiro de 1997. Dentre os débitos decorrentes dos tributos e contribuições, entendo, pelas razões indicadas acima, incluem-se as multas de ofício proporcionais, aplicadas em função do descumprimento da obrigação principal, e não apenas os débitos correspondentes aos tributos e contribuições em si.

(...)

Ressalte-se, com relação aos juros de mora, que o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora à taxa de 1% ao mês, caso a lei não disponha de modo diverso, e a Lei n. 9439/96 determina a aplicação da taxa Selic aos casos em questão. Como dito crédito, deve ser entender, pelas razões expostas, a obrigação tributária principal como um todo, incluindo a multa de ofício proporcional.

(...)

(grifos nossos)

Outra não é a conclusão que se extrai da Súmula CARF nº 4, que também faz referência à incidência ampla, de todos os “débitos tributários”:

*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes **sobre débitos tributários** administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Por fim, é bom que se ressalte que a matéria encontra-se pacificada no STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

*1. **Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ** no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012)

Demonstrada a legalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conclui-se ser impropriedade o inconformismo da recorrente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/08/2016 por CARLOS ALEXANDRE TORTATO, Assinado digitalmente em 10/08/2016 por CARLOS ALEXANDRE TORTATO, Assinado digitalmente em 10/08/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR DI

Impresso em 11/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 16327.001623/2010-37
Acórdão n.º 2401-004.217

S2-C4T1
Fl. 178

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, reconhecendo que a multa aplicada deve ser recalculada tomando em conta: (i) a improcedência dos lançamentos a título de participação nos lucros ou resultados das competências 02/2005, 10/2005, 02/2006 e 08/2006 e; (ii) a improcedência do lançamento a título de Abono Único.

André Luís Mársico Lombardi.

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato – Redator Designado

Do conhecimento da matéria quanto à exclusão dos juros sobre a multa de ofício

Dos debates emanados desta colenda turma, abri a divergência e fui designado para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento por este colegiado da matéria questionada pelo recorrente acerca da exclusão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Em que pese o bem fundamentado entendimento do douto relator, ousou divergir por entender que há, sim, repercussão prática no presente processo com relação à matéria suscitada. Portanto, esta deve ser objeto de apreciação pelos membros desse colegiado, posto que, caso assim não façamos, o contribuinte/recorrente somente poderá se socorrer do judiciário para debater a incidência dos juros (SELIC) sobre a multa de ofício, ao passo que esta já está incidindo sobre os débitos constituídos no presente processo administrativo fiscal a título de multa de ofício.

Reconheço que no momento em que se instaura o contencioso administrativo, qual seja, na ciência do contribuinte da lavratura do auto de infração, não há incidência de juros sobre a multa. Trata-se de conclusão óbvia, já que a multa de ofício nasce somente com a lavratura do auto de infração e dentro do prazo de 30 dias para impugnação e/ou pagamento o contribuinte ainda não se encontra em mora perante à Fazenda Nacional.

Ocorre que, no momento em que apresentada a peça impugnatória suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário, inicia-se a incidência dos juros sobre o crédito tributário lançado (principal) bem como sobre a multa de ofício aplicada (a incidência ou não dos juros sobre a multa será tratada na declaração de voto apresentada, já que este conselheiro restou vencido acerca da referida incidência).

Importante destacar, também, que não há descrição específica no Auto de Infração (neste e em qualquer outro processo a que já tive acesso) da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. O que se tem, como sabido, é o arcabouço legal da incidência dos juros via taxa Selic.

Na prática, a incidência dos juros sobre a multa será verificada no trânsito em julgado do processo administrativo, caso o débito tenha sido mantido, ainda que parcialmente, em face do contribuinte, no momento do cálculo do montante devido e a respectiva intimação para pagamento. Ressalte-se que, ainda, é muito comum e de fácil verificação os casos em que o contribuinte tem a sua peça impugnatória julgada improcedente e, quando intimado da referida decisão acompanhada do DARF para pagamento do débito, no cômputo dos juros ali

incidentes já se verifica a aplicação da taxa Selic sobre a multa de ofício, cumulativamente com a incidência desta sobre o montante devido a título de principal.

Assim, não há como se esquivar da referida discussão, trazida pelo contribuinte em seu recurso voluntário, já que desde que apresenta a sua peça impugnatória, bem como tendo sido esta julgada improcedente, os juros de mora estão incidindo também sobre o montante devido a título de multa de ofício, além, é claro, do débito a título de principal.

Não restando dúvidas quanto a esta incidência, hão de ser reconhecidas as razões recursais do contribuinte e apreciada a matéria, sob o risco de se implicar em cerceamento ao direito de defesa e contraditório, já que estar-se-ia deixando de apreciar matéria contestada pela recorrente e com repercussão econômica direta ao patrimônio daquela no curso do presente processo administrativo fiscal.

Por essas razões, entendo que deve ser conhecido o recurso voluntário quanto à discussão acerca da incidência ou não dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que latente a verificação de incidência desta aos débitos em discussão no presente processo administrativo.

Da exclusão dos juros sobre a multa de ofício

Apresento os argumentos a seguir como declaração de voto, pois, abri divergência quanto ao ponto específico que, debatido pelos demais julgadores, restou vencido no julgamento do presente recurso voluntário quanto a incidência dos **juros moratórios sobre a multa de ofício**.

A recorrente pleiteia a exclusão da incidência dos juros de mora (TAXA SELIC) sobre o montante devido a título de “multa de ofício”. Entendo que a recorrente tem razão, posto que não há previsão legal que albergue a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

O fundamento legal que supostamente dá abrigo à incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício é o artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430/96, contudo, entendo não ser esta a melhor interpretação. Eis a redação:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a

partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O *caput* do referido artigo é bastante claro: “*Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal [...]*”. O § 3º estabelece a incidência dos juros de mora sobre os débitos “*a que se refere este artigo*”. Para se defender a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, tem-se que entender ser esta “*decorrente de tributos e contribuições*”. Ora, as multas de ofício não são débitos decorrentes de tributos, pois são penalidades que decorrem de punição aplicada pela fiscalização quando verificadas as seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo para tal; e b) falta de declaração e declaração inexata. Incurridas alguma dessas condutas, surge o direito da fiscalização de imputar ao contribuinte a multa de ofício, nos termos do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 (redação atual):

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;

Assim, entendo que a incidência dos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº. 9.430/96 se dá sobre “*débitos decorrentes de tributos e contribuições*”, ao passo que a multa de ofício não decorre de tributos ou contribuições, mas sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

Ainda, destaca-se que o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional é frequentemente usado como fundamento para autorizar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Do mesmo modo, entendo que o referido dispositivo legal não autoriza esta incidência, posto que a previsão ali contida está condicionada a edição de uma lei específica regulando a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Portanto, discordo do entendimento do ilustre Relator apresentando as razões pela qual afasto a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que tanto o artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430/96, quanto o art. 161, do CTN, não são fundamento legal apto a permitir tal incidência.

Da retroatividade benigna na aplicação da multa no Auto de Infração de Obrigação Acessória - CFL 68

Após a realização dos debates, fui designado o redator do voto vencedor quanto a aplicação da retroatividade benigna no cálculo da multa a ser aplicada no AIOA - CFL 68.

Trata-se de matéria deveras discutida nesta Colenda Turma que, capitaneada pelas razões do sempre brilhante conselheiro Arlindo da Costa e Silva, norteavam o entendimento da maioria do colegiado.

No presente caso, o mencionado conselheiro não compôs o colegiado, todavia, em respeito as suas razões de decidir que firmaram o convencimento deste colegiado, utilizo-me a seguir das suas razões de decidir no acórdão n.º. 2401-004.194 para apresentar a fundamentação do presente voto vencedor:

"Preliminarmente, deve ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio tempus regit actum, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

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

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, ad litteram, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na

aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Lei federal revogou os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, fazendo introduzir no bojo desse mesmo Diploma Legal o art. 32-A, ad litteris et verbis:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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 11.941/2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

*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. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009) (grifos nossos)*

§1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

§2º Observado o disposto no §3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

§3 A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91. A Medida Provisória nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a memória de cálculo

da penalidade em tela, passando a impor a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omissas, mantendo inalterada a tipificação legal da conduta punível.

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação, de penalidade administrativa motivada, unicamente, pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu art. 4º:

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/04/2010

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

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:

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

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.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º 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 de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFN nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma legal que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessórias, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação acessória, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. Lé com lé, cré com cré.

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno, pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação acessória que é absolutamente independente de qualquer obrigação principal.

Note-se que o princípio tempus regit actum somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, in casu, o descumprimento de determinada obrigação acessória, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

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.

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, in fine, do art. 97 do

CTN

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

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

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

(...)

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

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

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

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

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

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

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, in casu, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 um benefício ao contribuinte, verifica-se a incidência do preceito encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, devendo ser observada a retroatividade benigna, sempre que a multa decorrente da sistemática de cálculo realizada na forma prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração".

Assim, em relação ao Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.271.734-9, CFL 68, tratando-se o caso nele versado de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

Carlos Alexandre Tortato.