



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

Processo nº 10283.720037/2012-24
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.929 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de fevereiro de 2014
Matéria SALÁRIO INDIRETO: BOLSA DE ESTUDOS; PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR); E COMPENSAÇÃO DE HORA-EXTRA
Recorrente AMAZONAS DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

I) DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EMPRESAS ESTATAIS. NECESSIDADE DE OBSERVAR DIRETRIZES ESPECÍFICAS FIXADAS PELO PODER EXECUTIVO. PREJUÍZO ACUMULADO QUE IMPEDE O DESFRUTE DA IMUNIDADE. DIRETRIZ MINISTERIAL QUE SUPRE A EXIGÊNCIA LEGAL.

O art. 5º da Lei 11.101/2000 exige que o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados das Estatais obedeça diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo. A resolução 10/1995 em seu art. 3º, inciso III, estabeleceu que as empresas estatais estão impedidas de distribuir lucros a seus empregados se tiver registrado prejuízos de períodos anteriores, ainda não totalmente amortizados por resultados posteriores.

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente, integra o salário de contribuição.

REMUNERAÇÃO DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e DA LEI 6.404/76. DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária a previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

Além disso, quando a verba paga aos diretores estatutários não empregados (contribuintes individuais) foi concedida em desacordo com a Lei

6.404/1976, possui natureza remuneratória e, por consequência, tais valores devem integrar o conceito de salário de contribuição.

PARCELA COMPENSATÓRIA INDENIZATÓRIA. HORA EXTRA. NÃO CONFIGURAÇÃO DO FATO GERADOR.

Não constitui hipótese de incidência da contribuição previdenciária a verba paga a título de indenização compensatória pela supressão das horas extras, desde que não seja caracterizado como instrumento de incentivo ao trabalho, considerando que o art. 28, inciso I, da Lei 8.212/91 não o enquadrrou como rendimento.

BOLSA DE ESTUDOS. CURSOS DE GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO COM EXTENSÃO A TODOS OS FUNCIONÁRIOS DA RECORRENTE. NÃO INCIDÊNCIA.

A concessão de bolsas de estudos a empregados, mesmo em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, desde que extensivo a todos, insere-se na norma de não incidência.

Não houve a caracterização do fato gerador sobre a verba paga a título de auxílio-educação (bolsa de estudos) aos segurados empregados.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

II) DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:

AI Debcad nº 37.359.409-7 (CFL 68).

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, contendo informações incorretas ou omissas.

GFIP. INFORMAÇÕES INCORRETAS OU OMISSAS.

Constitui infração apresentar a empresa GFIP com informações incorretas ou omissas.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para exclusão dos valores relativos à indenização compensatória e auxílio-educação incluídos nos levantamentos de parte patronal e empregados e seus reflexos, vencidos os conselheiros Lourenço Ferreira do Prado e Thiago Taborda Simões, que votaram pela exclusão, inclusive, da participação nos lucros e resultados pagos aos empregados. Quanto à multa de ofício, por unanimidade de votos, que seja aplicada a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75% previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, caso mais benéfica. Quanto às multas relativas à GFIP, por maioria de votos, em dar provimento parcial para exclusão dos valores relativos à indenização compensatória e auxílio-educação, vencidos os conselheiros Lourenço Ferreira do Prado e Thiago Taborda Simões, que votaram pela exclusão, inclusive, da participação nos lucros e resultados pagos aos empregados; e, após, por unanimidade de votos, para adequação da multa remanescente ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Taborda Simões. Ausente, justificadamente, o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente à contribuição devida à Seguridade Social, incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, para as competências 01/2007 a 12/2007. Também há o lançamento com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória – prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Decreto 3.048/1999 –, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

O Relatório Fiscal informa que os fatos geradores apurados no presente lançamento fiscal são decorrentes das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, e foram apurados por meio de folhas de pagamento e registros contábeis, fornecidos pelo contribuinte, em meios físico e digital, e das informações prestadas em GFIP, constantes do banco de dados da Previdência Social.

Esse Relatório Fiscal menciona que os créditos tributários foram constituídos por meio dos seguintes lançamentos fiscais:

1) **AIOP DEBCAD 37.359.405-4** → refere-se às contribuições sociais relativas à parte patronal, inclusive ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT);

2) **AIOP DEBCAD 37.359.407-0** → refere-se contribuição incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativa à parcela desses segurados não retida e não recolhida em época própria;

3) **AIOP DEBCAD 37.359.406-2** → valores da contribuição devida à Seguridade Social, incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativa à parcela desses segurados retida e não recolhida em época própria;

4) **AIOP DEBCAD 37.359.408-9** → relativo a contribuições para outras Entidades/Terceiros;

5) **AIOP DEBCAD 37.359.409-7** → referente à omissão de fatos geradores em GFIP (Código Fundamento Legal - CFL 68), as contribuições concernentes aos segurados empregados e contribuinte individual, competências 06/2007 e 07/2007.

Os valores apurados decorrem dos seguintes levantamentos:

1. **AA - PLR PAGA A EMPREGADOS**, compreende as contribuições incidentes sobre os rendimentos pagos aos empregados a título de participação nos resultados, correspondendo à rubrica "B37 Participação Resultados PR", conforme verificado na folha de pagamento de junho/2007, lançado em razão dessa participação haver sido paga sem a observância do art 3º, inciso III, da Resolução CCE nº 10/1995 e em desacordo com o art. 5º da Lei 10.101/2000;

2. BB - PLR PAGA A DIRETORES, compreende a contribuição incidente sobre os rendimentos pagos aos diretores da companhia (segurados contribuintes individuais) a título de participação nos resultados, correspondendo à rubrica "B37 Participação Resultados PR", conforme verificado na folha de pagamento de junho/2007, lançado em razão de não encontrar-se, essa participação, prevista dentre as parcelas que não integram a remuneração e às quais se reporta o § 2º do art. 22 combinado com o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991;
3. CC - INDENIZ COMP PAGA A EMPREGADOS, compreende as contribuições incidentes sobre os rendimentos pagos aos empregados a título de indenização compensatória, correspondendo à rubrica "B15 – Indenização Compensatória ACT", conforme verificado na folha de pagamento do mês de julho/2007, lançado em razão de que essa modalidade de indenização não faz parte do rol daquelas parcelas que não integram a remuneração e que estão previstas no § 2º do art. 22 combinado com o § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991;
4. DD - AUX EDUC PAGO A EMPREGADOS e DD1 – AUX EDUC PAGO A EMPREGADOS, referem-se a períodos de apuração distintos em razão da aplicação de multas diferenciadas, e compreendem as contribuições incidentes sobre os rendimentos pagos aos empregados a título de auxílio educação destinado ao reembolso do pagamento de cursos de graduação realizados por empregados efetivos, correspondendo às rubricas “C27 – Aux EducRD133/02(1)Reemb.”, “C35 – Aux EducRD133/02(2)Reemb.” e “C43 – AuxEducRD133/02Reemb.”, conforme verificado na folha de pagamento dos meses 02/2007 a 12/2007, lançado em razão de que o auxílio educação destinado ao ensino superior e que não abrange todos os seus empregados, não faz parte do rol daquelas parcelas que não integram a remuneração e que estão previstas no § 2º do art. 22 combinado com o § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991;
5. EE – REM CONSID EM FP E NÃO DECL e EE1 – REM CONSID EM FP E NÃO DECL, referem-se a períodos de apuração distintos em razão da aplicação de multas diferenciadas, e compreendem as contribuições incidentes sobre a remuneração de segurados empregados considerada pela empresa em folha de pagamento e não declarada em GFIP;
6. FF1 - REM CONTRIB INDIV NÃO DECL, compreende a contribuição incidente sobre a remuneração de segurado contribuinte individual apurada com base no demonstrativo emitido pela empresa e por ela denominado "capa da NF" cujo valor foi confirmado na escrituração contábil, sendo decorrente de serviços de consultoria/palestra/treinamento, conforme evidenciado no Quadro Demonstrativo (QD) nº 07;

7. HH - CONTRIB SEG EMPREG RETIDA e HH1 - CONTRIB SEG EMPREG RETIDA, referem-se a períodos de apuração distintos em razão da aplicação de multas diferenciadas, e compreendem a contribuição incidente sobre a remuneração de segurados empregados considerada pela empresa em folha de pagamento e não declarada em GFIP. Os valores da contribuição foram efetivamente descontados e não recolhidos pela empresa, tendo sido extraídos da folha de pagamento disponibilizada em meio digital pelo sujeito passivo, estando evidenciados por empregado beneficiário e totalizados por estabelecimento no Quadro Demonstrativo (QD) nº 06;
8. III - CONTRIB SEG CI RETIDA, compreende a contribuição incidente sobre a remuneração de segurado contribuinte individual apurada com base no demonstrativo emitido pela empresa e por ela denominado "capa da NF". O valor da contribuição descontada está consignado no referido documento (descrição "INSS"), tendo sido confirmado na escrituração contábil, conforme evidenciado no Quadro Demonstrativo (QD) nº 07;
9. GG CONTRIB SEG EMPREG NÃO RETIDA e GG1 CONTRIB SEG EMPREG NÃO RETIDA, referem-se a períodos de apuração distintos em razão da aplicação de multas diferenciadas, e compreendem as diferenças da contribuição incidente sobre a remuneração de segurados empregados constituída pelos rendimentos recebidos a título de participação nos lucros, indenização compensatória e auxílio-educação (levantamentos AA, CC, DD e DD1) somados à remuneração declarada em GFIP. Na apuração de tais diferenças a fiscalização deduziu da contribuição calculada a parcela declarada em GFIP, conforme valores evidenciados por empregado e totalizados por estabelecimento no Quadro Demonstrativo (QD) nº 05.

01). A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 13/02/2012 (fl.

síntese, que:

1. **Da Participação nos Resultados de Empregados.** Discorda dos levantamentos de contribuições incidentes sobre os rendimentos pagos aos empregados a título de participação nos resultados (rubrica "B37 Participação Resultados PR"), alegando que tal participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa estaria assegurada pela Constituição Federal, no art. 7º, inciso XI, que é explícito ao desvinculá-la da remuneração, bem como, que a sua não incidência de contribuição previdenciária estaria prevista tanto no art. 28, § 9º, inciso "j", da Lei 8.212/1991, como no art.3º, da Lei 10.101/2000. Argumenta que embora a Lei 10.101/2000 confira ao Poder Executivo a prerrogativa de fixar diretrizes para o pagamento de participação nos resultados a empregados de empresas estatais, não poderia estabelecer novas restrições não previstas em lei e ter como válida a limitação prevista na Resolução CCE nº 10/1995, e que ainda que tal procedimento seja válido, a eventual infringência deles não poderia

descaracterizar a natureza jurídica de tal verba, transformando-a em remuneração sujeita à contribuição previdenciária. Refere-se a decisões do STF, ao concluir que o pagamento do vale transporte em dinheiro não retira sua natureza indenizatória a despeito da vedação expressa em decreto. Destaca que essa participação teria sido calculada e paga com base nos resultados consolidados registrados pela Eletrobrás, holding do grupo econômico, como previsto no Plano de Metas Coletivo do Sistema Eletrobrás, assinado com os sindicatos representativos de classe, que por sua vez fora submetido e aprovado pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão/Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais DEST, que esclareceu que nada teria a se opor à formalização do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados do Sistema ELETROBRÁS referente ao exercício de 2006, estabelecendo, entre outras, a limitação do valor a ser distribuído a título dessa participação, a 25% dos dividendos pagos aos acionistas, o qual não poderia ultrapassar o montante de duas folhas salariais referentes ao mês de dezembro de 2006, multiplicado pelo grau de cumprimento de metas, sendo 50% referente às metas de todo o Sistema Eletrobrás e 50% referente às metas de cada uma das empresas que integram o Sistema, ficando explícito que parte do cálculo tomasse por base o resultado consolidado de todo o grupo econômico. Evidencia a impugnante, que esse Plano de Metas, também teria recebido parecer favorável da Assessoria Especial da Secretaria-Executiva do Ministério de Minas e Energia. Aduz que o DEST, por meio do Ofício nº 394/2006/MP/SE/DEST, teria se manifestado favoravelmente à aprovação do Acordo Coletivo de Trabalho celebrado entre a Impugnante e os sindicatos e federações representativas de classe, e que teria expressamente dispensado, a empresa autuada, do cumprimento das regras estabelecidas na Resolução CCE nº 09/1996. Argumenta que a Resolução CCE nº 10/1995 não vedaria que o limite de distribuição previsto no art. 3º, fosse calculado com base no resultado consolidado de todo o grupo econômico, além do que existiria uma autorização expressa do DEST para que o cálculo fosse feito desta forma, e só haveria impedimento ao pagamento da participação nos lucros se o resultado consolidado do grupo econômico nos exercícios anteriores tivesse sido negativo, o que não ocorreu. Argüi que essa conclusão estaria ainda mais clara quando da aprovação pelo DEST do Plano de Metas para o ano seguinte, posto que no Ofício nº 580/2008/MP/SE/DEST, afirmaria que "somente haverá pagamento de PLR aos empregados das Empresas componentes do Grupo ELETROBRÁS se houver efetiva distribuição de dividendos pela ELETROBRÁS holding aos acionistas", do que entende a defendente que ficaria clara a vinculação das metas ao resultado consolidado da holding. Logo, o mesmo Ministério que criaria uma restrição ao pagamento da participação nos lucros teria competência e legitimidade para excepcioná-la, de acordo com a sua discricionariedade. Questiona que a exigência fiscal feriria o princípio constitucional da proteção da confiança, consagrado tanto pela doutrina como jurisprudência pátrias, posto que os pagamentos da

participação nos lucros teriam como supedâneo a confirmação expressa e solene do Executivo, o princípio da segurança jurídica, assim como os princípios constitucionais da moralidade e lealdade administrativa, esculpidos no art. 37 da Constituição Federal. Sobre o assunto refere-se aos apontamentos de Fabio Fraga Gonçalves e Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Alega, que todas as demais normas legais previstas no acordo coletivo e/ou plano de metas teriam sido respeitadas, de modo que os valores pagos aos seus segurados empregados jamais poderiam ser classificados como remuneração para fim de incidência da contribuição previdenciária e que, ainda que a contribuição previdenciária fosse devida, não haveria como se impor à impugnante, que sempre agiu de boa-fé, acreditando estar respaldada pela chancela do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, o pagamento de correção monetária, juros e multa, em face do que dispõe o art. 100 do CTN;

2. **Da Participação nos Resultados de Diretores.** Quanto a este tópico, que diz respeito à incidência de contribuições previdenciárias sobre a remuneração dos diretores, contribuintes individuais, decorrente da participação nos lucros ou resultados da empresa, alega que esse pagamento teria sido aprovado em Assembléia Geral Ordinária, nos termos do artigo 152 da Lei 6.404/1976 e que como ocorre em relação aos segurados empregados, não constituiria remuneração por serviço prestado pelo diretor, posto que o art. 7º, do inciso XI, da Constituição Federal, asseguraria esse direito a todos os trabalhadores e não apenas aos empregados. Reporta-se à Lei 8.212/1991, aduzindo que esta não faria distinção entre segurados empregados e contribuintes individuais, que o auto de infração seria fruto da interpretação restritiva da autoridade fiscal e que a não incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas aos diretores a título de participação nos lucros estaria pacificado na jurisprudência dos Tribunais pátrios. Transcreve trecho da sentença proferida, pelo MM. Juízo da 1ª Vara Federal de Blumenau/SC nos autos do mandado de segurança nº 2008.72.05.0007007. Argüi que existiam diretores empregados (o diretor presidente, por exemplo), conforme comprova a anexa documentação, que receberiam participação nos lucros nas mesmas bases que os demais empregados;
3. **Da Indenização Compensatória.** No tocante aos valores pagos a segurados empregados a título de indenização compensatória em julho de 2007, no valor de R\$2.500,00, para cada empregado, alega que tratar-se-ia de uma indenização constante do Acordo Coletivo de Trabalho de 2007/2008, em virtude da redução dos percentuais adicionais devidos pelas horas extras a serem trabalhadas (os percentuais de 100% para as duas primeiras horas extras trabalhadas em dias normais e de 200% para as horas seguintes e as horas extras trabalhas nos dias de domingo, folga ou feriado foram reduzidos, respectivamente, para 50% e 100%), que não teria por finalidade remunerar os empregados de qualquer serviço realizado, prestando-se apenas a compensá-los pela perda de um direito e, portanto, não sujeitos a incidência de contribuição previdenciária. Reporta-se ao Supremo Tribunal Federal, que já teria se manifestado no sentido de **que somente as verbas incorporáveis ao salário do trabalhador, entre**

as quais não se encontraria o valor relativo às horas extras, sofreriam a incidência da contribuição previdenciária, e que não estando sujeita à incidência de contribuição previdenciária a verba em sua origem, horas extras, não se poderia cogitar a incidência de contribuição previdenciária, sobre a indenização paga em decorrência da perda desse direito;

4. **Do Auxílio Educação.** Referentemente a cobrança de contribuição previdenciária sobre o auxílio educação pago aos segurados empregados, no período de 02 a 12/2007, aduz que não procederia. Alega que os cursos pagos seriam necessariamente vinculados aos seus objetivos organizacionais, em virtude de expressa exigência contida na Resolução de Diretoria nº 412/2002, que visariam à capacitação e/ou qualificação dos seus empregados e não a retribuição do efetivo trabalho, pois seriam verbas de caráter indenizatório, pagas "para o trabalho", e não "pelo trabalho", nos termos do art. 458, § 2º, inciso II, da CLT, sendo um investimento da empresa na qualificação de seu empregado e que o fato, de ser o benefício destinado ao reembolso de despesa com curso de graduação, seria irrelevante para fim da não incidência da contribuição previdenciária. Esclarece a defendente, que o empregado ou trabalhador com contrato suspenso ou rescindido por iniciativa própria ou justa causa não poderia fazer jus ao benefício, pois ele é pago "para o trabalho", e que da mesma forma seriam excluídos aqueles que receberam punição disciplinar nos últimos doze meses, o que não significaria que tal benefício não fosse oferecido a todos os empregados.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belém/PA – por meio do Acórdão 01-26.422 da 5ª Turma da DRJ/BEL (fls. 744/759) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Manaus/AM informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

1) DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:

A Recorrente alega que não há incidência de contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos aos segurados empregados a título de participação nos resultados (rubrica “B37 Participação Resultados PR”), visto que essa verba configuraria uma participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados (PLR) da empresa, fora do campo de incidência dessa contribuição.

Tal alegação da Recorrente não será acatada, eis que o procedimento de auditoria fiscal demonstrou que tal verba fora paga em desconformidade com a legislação que rege a matéria.

Esclarecemos que – conforme o disposto no art. 28, alínea “j”, § 9º, da Lei 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de participação nos lucros ou resultados da empresa que fora paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei 10.101/2000. No presente processo, a remuneração, cognominada de participação nos lucros e resultados, paga aos segurados fora realizada em desacordo com o mencionado diploma legal e, com isso, deverá integrar o salário de contribuição dos valores lançados.

Lei 8.212/1991:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97).

(...)

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

(...)

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

Nesse sentido, a Lei 10.101/2000 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei 8.212/1991 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica.

Portanto, para não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o pagamento a título de PRL deve seguir o que determina a Lei 10.101/2000:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

(...)

Art. 5º. A participação de que trata o art. 1º desta Lei, relativamente aos trabalhadores em empresas estatais, observará diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo.
(g.n.)

Parágrafo único. Consideram-se empresas estatais as empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e controladas e demais empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Verifica-se que a verba cognominada de Participação nos Lucros ou Resultados foi paga pela empresa em desacordo com os dispositivos legais, conforme devidamente enfatizado no conjunto fático-probatório do Relatório Fiscal, bem nos elementos acostados pela Recorrente nas peças de defesa, visto que a regra estampada no art. 5º da Lei 10.101/2000 determina que as empresas estatais devem observar diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo no caso de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a seus empregados.

A Resolução 10/1995, editada pelo Conselho de Coordenação e Controle das Empresas Estatais (CCE), instituído por intermédio do art. 29, inciso II, da Medida Provisória nº 994, de 11 de maio de 1995, ao regulamentar a matéria, estabeleceu o seguinte:

*Art. 3º. **Fica a empresa estatal impedida** de distribuir aos seus empregados qualquer parcela dos lucros ou resultados apurados nas demonstrações contábeis e financeiras, que servirem de suporte para o cálculo, se:*

(...)

*III - **tiver registrado prejuízos de períodos anteriores**, ainda não totalmente amortizados por resultados posteriores; (g.n.)*

Com isso, a existência de registro contábil de prejuízos nos anos de 2006 e 2007, ainda não totalmente amortizados (item 4.1 do Relatório Fiscal), torna o eventual pagamento a título de distribuição de lucros aos empregados em oposição à legislação regulamentadora e, portanto, afasta-se o benefício da imunidade em questão.

Resta esclarecer que o argumento da Recorrente de que a participação foi calculada e paga com base nos resultados consolidados registrados pela Eletrobrás, *holding* do grupo econômico, como previsto no Plano de Metas Coletivo do Sistema Eletrobrás, aprovado por meio de Ofício 301/2006/MP/SE/DEST, não será acatado, eis que tal argumento não tem o condão de afastar a norma específica que inviabilizava a concessão dos valores aos empregados, a teor do art. 3º da Resolução CCE 10/1995, em vigor no momento do lançamento fiscal. Esse entendimento decorre do fato de que **a norma específica**, estabelecida pelo Poder Executivo e prevista na Resolução CCE 10/1995, não foi revogada pelas diretrizes traçadas pelo Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais (DEST), que aprovou o Plano de Metas Coletivo do Sistema Eletrobrás, **assinado com os sindicatos representativos de classe**.

Acrescenta-se que a sistemática de pagamento prevista no Plano de Metas Coletivo do Sistema Eletrobrás, aprovado por meio de Ofício 301/2006/MP/SE/DEST, assinado com os sindicatos, estabelece diretrizes gerais e não inviabiliza o cumprimento da diretriz específica prevista no art. 3º da Resolução CCE 10/1995, emanada exclusivamente do Poder Executivo (art. 29, inciso II, da Medida Provisória nº 994/1995), pois, desde que não houvesse prejuízos, a Recorrente poderia conceder aos seus empregados a participação nos resultados de acordo com o previsto no art. 5º da Lei 10.101/2000 e atenderia, cumulativamente, as diretrizes do Plano de Metas Coletivo. Nesse mesmo sentido, o próprio Ofício 301/2006/MP/SE/DEST estabeleceu que o pagamento da PLR ficaria condicionado, ainda, a observância de todos os dispositivos constantes da Resolução CCE nº 10/1995, da Lei 10.101/2000.

“[...] 3. O pagamento da PLR fica condicionado, ainda, a observância de todos os dispositivos constantes da Resolução CCE nº 10, de 1995, da Lei nº 10.101, de 2000, e dos demais dispositivos legais pertinentes. [...]” (Ofício nº 301/2006/MP/SE/DEST, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão Secretaria Executiva)

Vale ressaltar que o julgador não pode decidir contrário ao mérito administrativo do Poder Executivo, que estabeleceu norma específica no sentido de que a empresa que tivesse registrado prejuízos de períodos anteriores, ainda não totalmente amortizados por resultados posteriores, não poderia distribuir participação nos lucros ou resultados. Esse entendimento está em conformidade com a legitimidade do ato administrativo

(art. 3º da Resolução CCE 10/1995) emanado do Poder Executivo, que estabelecia as diretrizes específicas da concessão de participação nos lucros ou resultados das empresas estatais, já que tal legitimidade, que foi concedida pelo art. 5º da Lei 10.101/2000, atinge o mérito da decisão tomada pelo Poder Executivo, que deverá estar em conformidade com o interesse público. Assim, não há espaço jurídico para afastar a aplicação da regra prevista no art. 3º da Resolução CCE 10/1995, eis que a Recorrente na qualidade de empresa estatal está submetida a tal regra.

É oportuno lembrar que não é a instituição de um plano de pagamento – tal como o previsto em Acordo Coletivo de Trabalho, ou qualquer outro tipo de acordo assinado com os sindicatos –, referente ao pagamento de verbas a títulos de participação nos lucros, que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório (art. 123 do CTN). Pelo contrário, é importante a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

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

Como existia registro de prejuízos de períodos anteriores, ainda não totalmente amortizados por resultados posteriores, o que foi admitido pela própria Recorrente, entende-se que o requisito imposto pelo Poder Executivo à Recorrente não foi cumprido, o que resulta no afastamento da imunidade para os pagamentos referentes ao exercício de 2007 e a inclusão dos pagamentos na base de cálculo da contribuição previdenciária e demais tributos decorrentes.

Diante disso, por não estarem de acordo com o que determina a legislação pertinente, tais valores integram o salário de contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, não estando enquadrados na excludente do § 9º, alínea “j”, deste mesmo artigo, nem na regra prevista no art. 5º da Lei 10.101/2000.

Em relação à distribuição dos lucros para Administradores e Diretores, não empregados, afirmou a Recorrente que tais pagamentos não deveriam ser tributados, vez que foram efetuados em observância ao artigo 152 da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas - LSA).

O Fisco, em seu Relatório Fiscal, considerou que tais valores deveriam ser tributadas, sob o argumento de que o art. 28, §9º, alínea “j”, da Lei 8.212/1991, ao prever que será excluída do salário de contribuição (base de cálculo) a participação nos lucros ou resultados da empresa concedida exclusivamente aos segurados empregados. Quando paga ou creditada a Diretores não empregados (Diretores estatutários), tal verba seria remuneração e, por consequência, sujeita à incidência da contribuição previdenciária. Vejamos:

“[...] Lev. BB - PLR PAGA A DIRETORES - compreende a contribuição incidente sobre os rendimentos pagos aos diretores da companhia (segurados contribuintes individuais) a título de participação nos resultados, correspondendo à rubrica “B37 - Participação Resultados PR”, conforme verificado na folha de pagamento de junho/2007. Os valores de tais rendimentos, extraídos da folha de pagamento disponibilizada em meio digital

pelo sujeito passivo, estão evidenciados por diretor beneficiário e totalizados por estabelecimento no Quadro Demonstrativo (QD) nº 02.

Ressalte-se que essa participação não se encontra prevista dentre aquelas parcelas que não integram a remuneração e às quais se reporta o § 2º do art. 22 combinado com o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Cabe ainda frisar que a hipótese prevista no § 9º, alínea "j", do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, aplica-se tão-somente à participação dos empregados nos lucros ou resultados quando paga em conformidade com a Lei nº 10.101, de 2000. Não se aplica, portanto, à participação nos resultados paga aos diretores não empregados, os quais são considerados segurados contribuintes individuais. Assim, tais rendimentos integram a remuneração dos diretores beneficiários, sujeitando-se à incidência das contribuições sociais previdenciárias. [...]" (Relatório Fiscal, item 4.2)

No tocante aos rendimentos pagos aos diretores não empregados (administradores) a título de participação nos lucros da companhia, essa matéria, neste Tribunal Administrativo, encontra decisões em dois sentidos. **Uns** entendem que a exclusão dessa parcela do salário de contribuição tem guarida no que dispõe a regra estampada no art. 152 da Lei das S/A (Lei 6.404/76). **Outros**, ao contrário do afirmado pela Recorrente, afirmam que a única lei a regular essa matéria seria a Lei 10.101/2000, a qual, por tratar apenas do pagamento de PLR a empregados, não exoneraria da tributação as verbas pagas a título de PLR aos contribuintes individuais (Diretores não empregados).

Nesse particular, **caso seja adotada a primeira corrente**, não há que se falar em pagamento de remuneração pela pessoa jurídica (empregador), já que a participação nos lucros distribuídos são deduzidos dos lucros dos acionistas, afetando, assim, a relação acionista e diretor e ocasionando, portanto, a **não** incidência das contribuições previdenciárias, bem como a não incidência das contribuições sociais destinadas a Terceiros, nos termos do art. 152 da Lei das S/A.

Por sua vez, **caso seja adotada a segunda corrente**, entender-se-á que a própria Corte Constitucional reconheceu que a participação nos lucros ou resultados (PLR) passou a não integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias somente a partir da edição da MP 794/1994, reeditada várias vezes e finalmente convertida na Lei 10.101/2000. Esse entendimento é extraído do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 398284/RJ-Rio de Janeiro.

EMENTA Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito.

1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração. (g.n.)

2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF, RE 398284/RJ)

Merece transcrição excerto do voto do Ministro Menezes Direito (Relator do RE 398284/RJ):

“Há três precedentes monocráticos na Corte. Um que foi relator o Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes; e dois outros da relatoria do Ministro Eros Grau.

Então a questão está posta com simplicidade. E estou entendendo, Senhor Presidente, com a devida vênica da bela sustentação do eminente advogado, que realmente a regra necessita de integração, por um motivo muito simples: é que o exercício do direito é que se vincula à integração, não é a regra só, que nesses casos, quando manda que a lei regule o exercício, que vale por si só. Se a própria Constituição determina que o gozo do exercício dependa de lei, tem que haver a lei para que o exercício seja pleno. Se não há lei, não existe exercício. E com um agravante que, a meu ver, parece forte o suficiente para sustentar esse raciocínio. É que o fato de existir a participação nos lucros, desvinculada da remuneração, na forma da lei, não significa que se está deixando de dar eficácia a essa regra, porque a participação pode ser espontânea; já havia participação nos lucros até mesmo antes da Constituição dos 80.

E, por outro lado, só a lei pode regular a natureza dessa contribuição previdenciária e também a natureza jurídica para fins tributários da participação nos lucros. A lei veio exatamente com esse objetivo. É uma lei que veio para determinar, especificar, regulamentar o exercício do direito de participação nos lucros, dando consequência à necessária estipulação da natureza jurídica dessa participação para fins tributários e para fins de recolhimento da Própria Previdência Social.

Ora, se isso é assim, e, a meu sentir, parece ser, pela leitura que faço eu do dispositivo constitucional, não há fundamento algum para afastar-se a cobrança da contribuição previdenciária antes do advento da lei regulamentadora.”

Percebe-se, então, que, se o STF entendeu que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP nº 794/1994, não há como acolher o entendimento de que a expressão “lei específica” contida na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 também se refere a Lei 6.404/1976.

Lei 8.212/1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

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

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

Assim, conclui-se que a Lei 8.212/1991, ao excluir da incidência das contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, quis se referir à PLR paga em conformidade com a Lei 10.101/2000, a qual é destinada apenas aos empregados.

A Lei 10.101/2000 em nenhum momento trata do pagamento da verba a trabalhadores não empregados, por outro lado, em seu art. 2º é expressa em se reportar às pessoas físicas que mantêm com o empregador o vínculo de emprego.

Lei 10.101/2000:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

Vê-se, assim, que a lei do PLR não contempla o pagamento de participação nos lucros aos contribuintes individuais. Toda a instituição e regulamentação do pagamento visam ao segurado empregado.

Outra evidência que vem reforçar essa tese é que o art. 7º da Constituição Federal é, fora de dúvida, dirigido aos trabalhadores que se vinculam ao empregador por vínculo de emprego. Ao lado da participação nos lucros estão outros direitos, tais como: seguro desemprego, FGTS, férias, horas extraordinárias, aviso prévio, dentre outros. Por esse motivo uma interpretação sistemática do texto constitucional leva à conclusão de que o inciso XI daquele dispositivo não alcança os administradores não empregados, mas apenas os trabalhadores que laboram sob a proteção da CLT.

Constituição Federal de 1988:

Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)

***XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;** (g.n)*

No caso dos autos ora analisado, ainda que se adotasse a primeira corrente, favorável a tese da Recorrente, torna-se imperioso afirmar que não há espaço jurídico nem fático para sua aplicação, já que a Recorrente, embora estivesse nitidamente com prejuízos acumulados nos exercícios de 2006 e 2007, ainda não totalmente amortizados, distribuiu a verba cognominada de lucros aos diretores não empregados em desacordo com as disposições da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas - LSA), sendo que este último ano abrangeu o período do lançamento fiscal, conforme registro do Relatório Fiscal:

*“[...] No Balanço Patrimonial e na Demonstração do Resultado dos **exercícios de 2006 e 2007**, apresentados como anexos da resposta ao Termo de Intimação nº 07 (v. CTA-PR 363/2011), **o sujeito passivo apresenta registro de prejuízos acumulados de períodos anteriores não amortizados**. Os prejuízos acumulados no exercício de 2006 correspondem a R\$ 1.224.727.000,00 (saldo em 31/12/2005: 975.219.000,00 + prejuízo do exercício: 249.508.000,00), que alcançam no exercício de 2007 o valor de R\$ 1.826.433.000,00 (saldo em 31/12/2006: 1.224.727.000,00 + prejuízo do exercício: 601.706.000,00). Como visto, não houve amortização de prejuízos acumulados de exercícios anteriores,*

até porque os resultados dos exercícios de 2006 e 2007 foram também negativos. [...]” (g.n.) (Relatório Fiscal)

Nesse caminhar, segundo o art. 189 da LSA, “do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto de renda”. Veja-se que nem sempre a sociedade terá lucro para repartir entre os acionistas. Havendo prejuízo no exercício, a lei estabelece que ele deve ser absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros da companhia e pela reserva legal, nessa ordem, nos termos do parágrafo único desse artigo.

Quanto às participações estatutárias, tal como a participação no lucro dos administradores – diretores não empregados, qualificados como segurados contribuintes individuais –, elas dependem de o resultado da companhia, no respectivo exercício social, ter sido positivo, pois do contrário não haverá lucros a serem partilhados aos diretores não empregados com base nos lucros, conforme determinar o art. 190 da LSA: “as participações estatutárias de empregados, **administradores** e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, **com base nos lucros** que remanescerem depois de deduzidas a participação anteriormente calculada” (g.n.).

Esses fatos acima mencionado evidenciam que a Recorrente concedeu aos diretores não empregados (contribuintes individuais) uma remuneração distinta dos lucros previstos no art. 152 da Lei 6.404/1976 (Lei da LSA) ou distribuiu uma verba cognominada de lucros em desacordo com as regras estampadas na Lei 6.404/1976 (artigo 152 c/c o artigos 189 e 190). Isso configura efetivamente que a verba paga aos diretores não empregados caracteriza-se como uma remuneração pelo exercício de atividades na empresa, decorrente da relação empregador e empregado, que é distinta da relação acionista e diretores não empregados.

Logo, não há espaço jurídico nem fático para aplicação da regra prevista no art. 152 da Lei 6.404/1976, eis que a Recorrente, mesmo sem qualquer lucro nos exercícios de 2006 e 2007, concedeu aos diretores não empregados uma verba titulada de lucros, que foi materializada nos registros contábeis de rubrica “**B37 Participação Resultados PR**”. Este registro contábil evidencia ainda que os diretores não empregados receberam, na realidade, uma verba titulada de participação nos resultados e **não** efetivamente uma participação nos lucros, já que a sua contabilidade não demonstrava a ocorrência de lucros nos exercícios de 2006 e 2007.

Lei 6.404/1976:

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

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

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

Diante disso, entende-se que a verba em discussão está no campo do conceito de remuneração, pois não há dispensa legal da incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba paga aos diretores não empregados (§ 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991), e, por haver incompatibilidade fática nos registros contábeis da Recorrente – em razão dos prejuízos acumulados nos exercícios 2006 e 2007, ainda não totalmente amortizados –, não há espaço jurídico para a aplicação das regras previstas na Lei 6.404/1976 (LSA).

Dentro ainda do contexto fático e jurídico do levantamento da participação nos lucros concedida aos diretores não empregados, a Recorrente afirma que existiam diretores empregados (por exemplo, o diretor presidente) que recebiam participação nos lucros nas mesmas bases que os demais empregados.

Neste particular, entende-se que deverá ser adotado o delineamento manifestado no tópico inicial, referente à participação dos empregados nos resultados da empresa, que mantém o levantamento pertinente, com base no art. 3º, inciso III, da Resolução CCE nº 10/1995, combinado com a Lei 10.101/2000 e Lei 8.212/1991, no artigo 28, § 9º, alínea “j”, em virtude de a empresa haver distribuído aos seus empregados parcela de lucro ou resultado apurados nas demonstrações contábeis e financeiras estando registrado prejuízo nos períodos anteriores, ainda não totalmente amortizados.

Esse entendimento decorre do fato de que não houve qualquer prejuízo para Recorrente, já que os fundamentos do levantamento dizem respeito exclusivamente à verba paga a título de PLR nos termos do artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei 8.212/1991. Ademais, tal entendimento atende aos princípios do formalismo moderado e da celeridade que orientam a condução do procedimento administrativo fiscal, conforme os ensinamentos de James Marins, manifestado no processo 35564.004495/2005-68 (Relator: Nereu Miguel Ribeiro Domingues):

“O formalismo moderado tem duas vertentes de funcionalidade: a primeira revestida sob a forma de informalismo a favor do administrado, que tem por escopo facilitar a atuação do particular de modo a que excessos formais não prejudiquem sua colaboração no procedimento ou defesa no processo; a segunda vertente relaciona-se com a celeridade e economia que se espera do atuar administrativo fiscal. Nesse último sentido a eliminação de formalidades desnecessárias concorre positivamente para a celeridade e a economia administrativa e contribui para o primado da eficiência, consagrado constitucionalmente no art. 37 da Constituição Federal de 1988. (...)”

Além disso, a celeridade procedimental reduz o desgaste decorrente do inevitável atrito na relação Administração fiscal e contribuinte. A morosidade é cara e lesiva, é social e economicamente indesejável: procedimento administrativo bom é aquele que evita o desgaste entre fisco e contribuinte. Procedimento de baixo atrito é procedimento rápido; procedimento rápido é procedimento barato; e procedimento rápido e barato é procedimento eficaz.” (Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial. São Paulo: Dialética, 2001, p. 182-184).

Com isso, mesmo que haja remuneração concernentes aos diretores empregados, mantêm-se os valores apurados no levantamento **BB-PLR PAGA A DIRETORES** pelas razões fáticas e jurídicas estabelecidas na discussão da participação de lucros ou resultados dos empregados.

A Recorrente alega que não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos segurados empregados a título de indenização compensatória em julho de 2007, no valor de R\$2.500,00, em virtude da redução dos percentuais adicionais devidos pelas horas extras, conforme Acordo Coletivo de Trabalho de 2007/2008, posto que a empresa não teria por finalidade remunerar os empregados de qualquer serviço realizado, prestando-se apenas a compensá-los pela perda de um direito.

Pelas razões fáticas e jurídicas delineadas abaixo, essa alegação da Recorrente será acatada.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, considera como salário de contribuição (base de cálculo) quaisquer rendimentos pagos, devidos ou creditado aos segurados empregados e que tenha caráter contraprestativo pelo exercício de atividades executadas para a Recorrente, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, e, por consectário lógico, deverá incidir a contribuição previdenciária, a menos que a lei expressamente as excepcione, o que ocorre nas hipóteses previstas do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97).

(...)

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

Verifica-se que o pagamento da verba “B15-Indenização Compensatória (**CC-INDENIZ COMP PAGA A EMPREGADOS**)” estava previsto em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), sendo concedido aos empregados que sofreram redução de horas extras de 100% e 200%, respectivamente, para 50% e 100%. Isso configura que a verba paga aos segurados empregados decorre de critérios e condições fixados no ACT, e, por consectário lógico, materializa-se numa multa normativa, distinta dos rendimentos previstos no art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Dessa forma, percebe-se que a verba paga a título de “B15-Indenização Compensatória” pela empresa aos empregados não é um rendimento oriundo da prestação de serviços, não se revestindo de natureza salarial, podendo ser exigida pelo trabalhador se preenchidas as condições e critérios previstos no ACT. Logo, não se constata o caráter contraprestativo das verbas, já que as verbas só são pagas aos empregados da Recorrente em decorrência da supressão de horas extras prevista no Acordo Coletivo de Trabalho (ACT).

Ainda dentro do contexto da legislação, o enunciado da súmula 291 do Tribunal Superior do Trabalho (TST) entende que a supressão do serviço suplementar configura um direito à indenização e não um direito a uma parcela da remuneração. Afirma-se isso em decorrência da contraprestação pecuniária a que faz jus o empregado ser categorizada pela Corte Trabalhista como uma indenização, desde que tenha o trabalho suplementar suprimido após realizá-lo por mais de um ano.

SÚMULA 291 - TST: A supressão, pelo empregador, do serviço suplementar prestado com habitualidade, durante pelo menos 1 (um) ano, assegura ao empregado o direito à indenização correspondente ao valor de 1 (um) mês das horas suprimidas para cada ano ou fração igual ou superior a seis meses de prestação de serviço acima da jornada normal. O cálculo observará a média das horas suplementares efetivamente trabalhadas nos últimos 12 (doze) meses, multiplicada pelo valor da hora extra do dia da supressão. (g.n.)

Nesse caminhar, a Súmula 291 do TST direciona que os adicionais somente são pagos enquanto o empregado desenvolve suas atividades em situação excepcional, da qual decorre o direito à parcela salarial. Encerrando o trabalho naquelas condições, não subsiste qualquer direito à continuidade no recebimento, que foi o caso dos autos.

Isso significa dizer, em outras palavras, inexistir direito adquirido ao recebimento do adicional, pois este não se incorpora ao salário do obreiro. Assim, ao não mais ser necessário o trabalho em jornada suplementar (extraordinária), o trabalhador não mais receberá o respectivo adicional, o que será, não financeiramente, mas sob outros aspectos, melhor para aquele, que não ultrapassará os limites do seu corpo, poderá descansar de forma adequada.

Ocorre que a maioria dos trabalhadores que labora em jornada extraordinária o faz para aumentar os salários, já que precisa da quantia para complementação da renda. Sob essa ótica, o TST entendeu justo assegurar uma indenização ao empregado, para minorar os efeitos danosos ao seu orçamento, que não mais contará com aquela quantia mensal.

Apenas a título de realce, o Fisco não comprovou que as verbas “B15 - Indenização Compensatória ACT” decorreriam de horas extraordinárias (horas extras) trabalhadas, apenas afirmou, no Relatório Fiscal, que “(...) a verba B15 - Indenização Compensatória foi paga em 2007 decorrente de cláusula do Acordo Coletivo de Trabalho que reduziu os percentuais de horas extras de 100% e 200% para 50% e 100%. Assim, aquele instrumento normativo definiu valor de indenização no valor único de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais). (...) essa modalidade de indenização não faz parte do rol daquelas parcelas que não integram a remuneração e que estão previstas no § 2º do art. 22 combinado com o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991 (...)”. Esse entendimento do Fisco distancia-se da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de que, quando trabalhadas, as horas extraordinárias estão sujeitas à incidência de tributos, a teor do enunciado da Súmula 463: “**Incide o imposto de renda sobre os valores percebíveis a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo**” (g.n.).

Logo, procedem as alegações da Recorrente de que as verbas pagas aos empregados têm natureza indenizatória, pois indenizar significa reparar ou ressarcir. Ou seja, parcelas de natureza indenizatória têm por finalidade o ressarcimento de despesas, compensação de um direito ou da violação a garantia jurídica, que é o caso dos autos. E, por consequência, o Fisco não configurou o fato gerador da obrigação tributária (CC-INDENIZ COMP PAGA A EMPREGADOS), eis que não há comprovação de que as horas extras foram trabalhadas.

Com relação à verba paga a título de bolsa de estudos, não merece prosperar o lançamento fiscal.

O Fisco, para justificar o lançamento, afirma que a verba paga aos segurados empregados, em se tratando de cursos de ensino superior (graduação e pós-graduação), não se estende à concessão de bolsa auxílio-educação prevista na legislação previdenciária, mas apenas com relação à educação básica, nos seguintes termos:

“[...] 4.4. Lev. DD e DDI - AUX EDUC PAGO A EMPREGADOS - referindo-se a períodos de apuração distintos, tais levantamentos compreendem as contribuições incidentes sobre os rendimentos pagos aos empregados a título de auxílio educação, correspondendo às rubricas "C27 - Aux Educ-RD-133/02(1)-Reemb.", "C35 - Aux Educ-RD-133/02(2)-Reemb." e "C43 - Aux Educ-RD-133/02-Reemb.", conforme verificado na folha de pagamento dos meses 02/2007 a 12/2007. Os valores de tais rendimentos, extraídos da folha de pagamento disponibilizada em meio digital pelo sujeito passivo, estão evidenciados por empregado beneficiário e totalizados por estabelecimento no Quadro Demonstrativo (QD) nº 04.

Intimado mediante Termo de Intimação Fiscal nº 07 a esclarecer a natureza dos referidos proventos (v. item 4 do termo), o sujeito passivo emitiu resposta (v. CTA-PR 363/2011) informando que "as verbas C27, C35 e 43 tratam do benefício de Auxílio Educação para curso de graduação por parte dos empregados efetivos. O empregado realiza o pagamento das mensalidades, apresenta o comprovante de pagamento à Empresa para reembolso do valor pago, dentro dos limites estabelecidos em Acordo Coletivo e na Instrução Normativa que disciplina o benefício. São utilizadas três rubricas para suportar o valor de até 3 mensalidades que o empregado pode apresentar para fins de ressarcimento."

A concessão do benefício é disciplinada no âmbito da empresa pela Instrução Normativa (IN) nº 034 - Série Pessoal, de 04/11/2004, que dispõe que o auxílio-educação destina-se ao ensino superior. A norma foi disponibilizada pelo sujeito passivo como anexo II da resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 06 (v. CTA-PR 304/2011).

Todavia, o auxílio-educação destinado ao ensino superior não faz parte do rol daquelas parcelas que não integram a remuneração e que estão previstas no § 2º do art. 22 combinado com o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Não há, portanto, previsão legal que o exclua da composição da

remuneração. Posto isso, os rendimentos pagos a título de auxílio-educação integram a remuneração dos empregados beneficiários, sujeitando-se à incidência das contribuições sociais previdenciárias.

A adoção de dois levantamentos (DD e DD1) para agrupar fatos geradores de mesma natureza deve-se à aplicação de multas distintas no período fiscalizado, conforme descrito no item 17 adiante.

Períodos de apuração: Lev. DD - competências 06/007 e 07/2007; e Lev. DD1 -competências 02/2007 a 05/2007 e 08/2007 a 12/2007.

A título de esclarecimento cumpre registrar que a hipótese prevista no § 9º, alínea "t", do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, aplica-se apenas ao valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

Ademais, ainda que se venha alegar a hipótese de que o auxílio-educação em tela destina-se a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades da empresa, **trata-se de benefício que não abrange todos os seus empregados, posto que a IN 034/2004 (interna da empresa), que disciplina sua concessão, impõe restrições ao seu acesso, como as previstas nos itens 6 e 10 da IN transcritos a seguir:**

"6. ...ocorrendo suspensão/rescisão do contrato de trabalho, por iniciativa própria ou justa causa, antes de decorridos 2 (dois) anos da data de conclusão do curso, o colaborador terá que indenizar a Empresa no valor equivalente à importância total por ela despendida neste benefício."

"10. Farão jus a este benefício os colaboradores que:"

(...)

"10.3 não tenham recebido punição disciplinar imposta pela Empresa nos últimos 12 (doze) meses". [...]"

Pois bem, verifica-se que a fundamentação ápice adotada foi o fato de que a isenção do art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei 8.212/1991 não se estende à concessão de bolsa auxílio-educação em se tratando de cursos de graduação e pós-graduação, mas apenas com relação à educação básica.

Essa bolsa de estudo (auxílio-educação) dada aos funcionários, mesmo que seja relativa a cursos de ensino superior e pós-graduação, como se dá no caso dos autos, foi disponibilizada a todos os segurados e, com isso, entende-se que deva ser considerada como qualificação profissional vinculada à atividade desenvolvida pela empresa, nos termos da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991:

Art. 28 (...)

(...)

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

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (grifo nosso)

Na mesma linha, já decidiu esta Corte Administrativa (CARF), conforme se verifica do julgamento do processo 13976.000617/2007-24, sessão de 23/08/2011, pela Eg. 4ª Câmara da 2ª Seção de julgamentos, a seguir:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 30/09/2007

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO GFIP APRESENTAÇÃO DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Constitui infração, punível na forma da Lei, apresentar a empresa a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO INOBSERVÂNCIA DE PRECEITO FUNDAMENTAL À VALIDADE DA AUTUAÇÃO INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa a infração e as circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de graduação, e indicando local, data de sua lavratura, não há que se falar em nulidade da autuação fiscal posto ter sido elaborada nos termos do artigo 293, Decreto 3.048/1999.

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO. BOLSA DE ESTUDOS NÃO INCIDÊNCIA

Não deve incidir contribuição previdenciária em relação à Bolsa de Estudo que vise a qualificação do funcionário, mesmo que destinada ao ensino superior, desde que haja impessoalidade.

Recurso Voluntário Provida.”

E da mesma forma, também já julgou o Superior Tribunal de Justiça (STJ):

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BOLSAS DE ESTUDO. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Quanto à análise de pedido formulado em Agravo Regimental, configurando-se omissão, deve-se acolher os aclaratórios para saná-la e apreciar a matéria.

2. O entendimento do STJ é pacífico no sentido de que os valores gastos pelo empregador com a educação de seus empregados não integram o salário-de-contribuição; portanto, não compõem a base de cálculo da Contribuição Previdenciária.

3. Embargos de Declaração acolhidos, sem efeito infringente.

(EDcl no AgRg no REsp 479.056/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/02/2010, DJe 02/03/2010)

Por sua vez, percebe-se que o auxílio-educação (bolsa de estudos) era concedido a todos os funcionários que não tivessem recebido punição disciplinar imposta pela empresa nos últimos 12 (doze) meses, nos termos da Instrução Normativa (IN) 034/2004 (norma interna da empresa). E, caso ocorresse a suspensão/rescisão do contrato de trabalho, por iniciativa própria ou justa causa, antes de decorridos 2 (dois) anos da data de conclusão do curso, o colaborador teria que indenizar a empresa no valor equivalente à importância total por ela despendida neste benefício. Nesse particular, entende-se que esse prazo – seja de 12 meses sem receber punição disciplinar, seja de permanência de 2 anos na empresa após conclusão do curso –, estipulado para a concessão do benefício educacional, por si só, não é suficiente para caracterizar que os valores foram pagos em desobediência a regra de isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, já que se trata de apenas um prazo de carência, previsto em norma interna da empresa ou em acordo coletivo de trabalho e com amplitude geral e impessoal, aplicando-se a todos os funcionários da Recorrente. Esse entendimento está consubstanciado em julgados manifestados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), abaixo transcritos.

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. NATUREZA DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO. VALIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. CONVÊNIO SAÚDE. LEI Nº 8.212/91. EXCLUSÃO. DESPESA COM ALUGUEL. SÚMULA 7/STJ.

(...)

IV - A estipulação de prazo de carência para que os empregados da empresa façam jus ao auxílio escolar e ao convênio-saúde não retira o caráter de generalidade prevista na Lei nº 8.212/91, não se configurando os valores pagos com tais benefícios, portanto, como salário-de-contribuição. (g.n.)

V - Recurso Especial parcialmente provido (STJ. Resp 1057010/SC . Relator Min. Francisco Falcão. Primeira Turma. DJe. 04/09/2008)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 II, DO CPC. **AUXÍLIO EDUCAÇÃO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. CONVÊNIO SAÚDE. LIMITE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. ART. 515, DO CPC. VALORES) PAGOS A, TÍTULO DE ALUGUÉIS DE IMÓVEIS PARA USO DE EMPREGADOS E PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS.. QUESTÕES FÁTICAS APRECIADAS PELA ORIGEM. SÚMULA 7/STJ. VIOLAÇÃO DO § 2º, DO ART. 25, DA LEI N. 8.870/94. ENFOQUE CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME DO TEMA NA VIA ESPECIAL.**

(...)

8. O auxílio educação pago pela Embargante aos seus funcionários, de forma eventual, **para aqueles que estivessem freqüentando cursos regulares de 2º e 3º graus, tem natureza tipicamente indenizatória**, não se configurando como salário-de-contribuição.

9. **A exigência de um período mínimo de trabalho na empresa não configura discriminação, a afastar a aplicação do disposto no art. 28, § 9º. alínea "t". da Lei nº 8.212/91.** (g.n.)

(...)

O critério estabelecido pela empresa não exclui qualquer funcionário do benefício, apenas condiciona, com base em critérios razoáveis, o acesso a tais vantagens à satisfação de determinados requisitos.

(...)

O apego exagerado ao sentido literal da expressão 'todos os trabalhadores' neste caso, conduz a uma conclusão injusta e contrária à verdadeira intenção do legislador que foi incentivar às empresas que concedem benefícios importantes ao pleno desenvolvimento dos trabalhadores. (...)

(STJ. REsp 953742 / SC. Relator. Min. José Delgado. Primeira Turma. Dje. 10/03)

Fica consignado ainda que há precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendendo que o auxílio-educação constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como *salário in natura*, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado, conforme transcrição abaixo.

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. **O STJ tem**

pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho. 2. In casu, a bolsa de estudos é paga pela empresa para fins de cursos de idiomas e pós-graduação. 3. Agravo Regimental não provido.

(STJ, AgRg no AREsp 182495/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 07/03/2013)

Nesse passo, de acordo com o § 2º do art. 458 da CLT, os valores pagos a título de educação não compreendem salário pago aos funcionários, bem como que não há amparo legal para se exigir contribuição sobre esta rubrica.

Consolidação das Leis do Trabalho (CLT):

Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

(...)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

I - vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II - educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (g.n.)

Conforme se verifica do Relatório Fiscal, não fora imputada à Recorrente o fato de que o benefício não era estendido ou acessível a todos os segurados, de modo que não fora verificado o descumprimento de quaisquer outros requisitos da norma isentiva supra.

Nesse caminhar, percebe-se que não houve a caracterização do fato gerador da contribuição previdenciária, incidente sobre a verba paga a título de auxílio-educação (bolsa de estudos, levantamentos **DD e DD1-AUX EDUC PAGO A EMPREGADOS**), eis que os elementos probatórios juntados aos autos apontam que a Recorrente cumpria a regra matriz prevista no art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei 8.212/1991.

Diante desse contexto fático e jurídico, entende-se que os valores apurados nos "**levantamentos DD e DD1-AUX EDUC PAGO A EMPREGADOS**" devem ser excluídos do presente lançamento fiscal, eis que o auxílio-educação, concedido pela Recorrente aos segurados empregados, constitui investimento na qualificação de seus empregados, não podendo ser considerado como salário utilidade. Esse entendimento está consubstanciado na regra prevista no art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei 8.212/1991, bem como está em consonância com os precedentes jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991¹).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

¹ Lei 8.212/1991:

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

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

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

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.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal

artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

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

Lei 9.430/1996:

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

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

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

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;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: 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). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

II) DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:

Com relação ao procedimento utilizado pela auditoria fiscal, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente.

Tal alegação não será acatada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória, conforme os fatos e a legislação a seguir delineados.

Verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais.

Os valores da remuneração dos segurados foram devidamente delineados no Relatório Fiscal e nos quadros demonstrativos (Anexos: QD 01 a 09), bem como nas Notificações de números: AIOP 37.359.407-0; 37.359.405-4 e 37.359.406-2.

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

Lei 8.212/1991 – Lei de Custeio da Previdência Social (LCPS):

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de

contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

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

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social:

Art.225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não incluir na GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

Dentro desse contexto fático, depreende-se do art. 113 do CTN que a obrigação tributária é principal ou acessória e pela natureza instrumental da obrigação acessória, ela não necessariamente está ligada a uma obrigação principal e decorre de cada circunstância fática praticada pela Recorrente, que será verificada no procedimento de Auditoria Fiscal. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

Código Tributário Nacional (CTN) – Lei 5.172/1966:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. (g.n.)

As obrigações acessórias são estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos, de forma que visam facilitar a apuração dos tributos devidos. Elas, independente do prejuízo ou não causado ao erário, devem ser cumpridas no prazo e forma fixados na legislação.

Logo, constata-se que a Recorrente deixou de informar nas GFIP's os valores concernentes à contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais nas competências 01/2007 a 12/2007.

Em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997. Entretanto,

este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009. Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento ora analisado, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei 11.941/2009. Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

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

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

§ 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, de 2009).

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

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

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

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

CTN:

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)

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

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as suas regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei 8.212/1991.

O art. 44 da Lei 9.430/1996 dispõe o seguinte:

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

A regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios

previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o Fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal, que é: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 da Lei 9.430/1996 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade – a norma especial prevalece sobre a geral: o art. 32-A da Lei 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no art. 44 da Lei 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o art. 43 da mesma lei:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do art. 32-A da Lei 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que:

(i) sejam excluídos, em sua totalidade, os valores apurados nos levantamentos **DD e DD1-AUX EDUC PAGO A EMPREGADOS**, oriundos de auxílio-educação;

(ii) sejam excluídos, em sua totalidade, os valores apurados nos levantamentos **CC-INDENIZ COMP PAGA A EMPREGADOS**;

(iii) sejam excluídos da base de cálculo dos levantamentos **GG-CONTRIB SEG EMPREG NÃO RETIDA e GG1-CONTRIB SEG EMPREG NÃO RETIDA** (períodos distintos em razão da aplicação de multas diferenciadas) os valores referentes aos levantamentos **CC, DD e DD1**, conforme Quadro Demonstrativo (QD) 05;

(iv) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996;

e

(v) após exclusão dos valores concernentes aos levantamentos **CC-INDENIZ COMP PAGA A EMPREGADOS, DD e DD1-AUX EDUC PAGO A EMPREGADOS**, seja recalculada a multa aplicada na obrigação acessória, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/1991, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.