



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10630.002705/2008-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-005.656 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 05 de novembro de 2019
Recorrente EMP VALADARENSE DE TRANSPORTE COLETIVOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2004

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.

Constitui infração a empresa deixar de informar na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada com a nova penalidade de 75% prevista para os casos de lançamento de ofício, a fim de que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte. Neste sentido, a autoridade preparadora deve aplicar, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 174/189, interposto contra decisão da DRJ em Belo Horizonte/MG de fls. 163/171, a qual julgou procedente o lançamento por descumprimento de obrigação acessória (apresentação das GFIPs com omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68), conforme descrito no auto de infração (DEBCAD nº 37.189.470-0) de fls. 2/14, lavrado em 16/09/2008, relativo a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2004, com ciência da RECORRENTE em 23/09/2008, conforme assinatura do contribuinte no próprio auto de infração (fl. 02).

A multa objeto do presente processo administrativo foi aplicada com base no art. 284, inciso II, do Decreto nº 3.048/1999 e no art. 32, inciso IV, §5º, da Lei nº 8.212/1991, no valor de R\$ 25.988,15, apurada conforme quadro resumo de fls. 16

Dispõe o relatório da infração (fls. 8/10) que a multa incidiu sobre as rubricas ABONO, ABONO ESPECIAL, ABONO CONFORME ACORDO COLETIVO e VALE CARD, não declaradas em GFIP. No processo principal (PAF nº 10630.002694/2008-12), assim foi relatava a fiscalização:

De acordo com o Relatório Fiscal acostado às fls. 251/267, o lançamento foi efetuado com base em remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados sob as denominações de ABONO (rubrica 240 – fls. 105/127), ABONO ESPECIAL (rubrica 222 – fls. 75/97), ABONO CONFORME ACORDO COLETIVO (rubrica 151 – fl. 73) e VALE CARD (rubrica 238 – fls. 99/103), todas contidas no levantamento RUB – Rubricas não inseridas em GFIP).

Durante a fiscalização verificou-se que, embora conste na folha de pagamento as rubricas acima identificadas, a contribuinte alega tratar-se de um pagamento com mesma natureza, proveniente do acordo coletivo de trabalho de fls. 175/185, denominado pela autoridade fiscalizadora de Abono Especial-Vale Alimentação, devidamente pagos conforme datas estipuladas nos acordos celebrados nos anos de 2003, 2004 e 2005 sendo, portanto, verbas anuais e previsíveis.

A autoridade fiscal verificou que a RECORRENTE, exclui tais rubricas da base de cálculo das contribuições sociais com base no item 03.5 do referido Acordo Coletivo, o qual prevê o seguinte: *“Este abono não integra ou incorpora ao salário para nenhum efeito, não refletindo sobre o 13º, férias, FGTS ou qualquer outro, bem como não se sujeitando As obrigações sociais ou outras situações futuras no campo trabalhista”* (fl. 177).

Assim, no entender da fiscalização, apenas as verbas contidas no art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991 podem ser excluídas do conceito de salário-de-contribuição. Deste modo, nos termos da alínea “c” do mencionado dispositivo, somente poderiam ser excluídos do salário-de-contribuição os valores dispendidos com a alimentação fornecida *“in natura”* para os funcionários, seja através do fornecimento direto, terceirização, tickets ou vale alimentação etc. Contudo, o pagamento das rubricas pela contribuinte foram todos realizados em pecúnia durante o período fiscalizado.

Logo, apesar do acordo coletivo conter cláusula expressamente determinando que este abono não integra o salário para nenhum efeito, inclusive previdenciário, estas verbas deveriam ter sido incluídas na base de cálculo das contribuições.

Ademais, ainda que a verba fosse interpretada como abono expressamente desvinculado do salário, verba cuja exclusão do salário-de-contribuição é determinada pelo art. 28, § 9º, alínea “e”, número 7, concluiu o fiscal que a desvinculação expressa apenas pode ser realizada por lei e não por acordos privados, nos termos do Decreto nº 3.048/1999, art. 214, § 9º, alínea “j”. Deste modo, apesar da convenção particular firmada entre as partes expressamente prever a não tributação, esta não é oponível ao fisco.

Consta também no relatório fiscal que além do presente débito, a fiscalização deu origem aos seguintes lançamentos:

- AIOP 37.189.466-2 (processo nº 10630.002694/2008-12 – classificado como processo principal pela autoridade fiscal): relativo à rubrica da empresa e alíquota do SAT/RAT;
- AIOP 37.189.467-0 (processo nº 10630.002695/2008-67): relativo à rubrica dos segurados empregados;
- AIOP 37.189.468-9 (processo nº 10630.002697/2008-56): relativo às contribuições para terceiros;
- AIOP 37.189.469-7 (processo nº 10630.002698/2008-09), referente às glosas de salário família;
- AIOA 37.189.471-9 - (processo nº 10630.002706/2008-17), referente à multa por deixar de descontar a contribuição parte dos segurados empregados nas rubricas abono, abono especial, abono conforme acordo coletivo e valecard (CFL 59).

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 116/140 em 23/10/2009. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Belo Horizonte/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Cientificado da lavratura fiscal em 23/09/2008, o sujeito passivo, através de procurador habilitado à fl. 78, apresentou suas razões de defesa, conforme a peça de fls. 58/70.

Basicamente insurge-se contra a aplicação da penalidade, por entender que os valores pagos a título de ABONOS e VALECARD não devem ser considerados salário de contribuição e, por isso, não necessitam ser informados em GFIP.

Sobre a natureza não salarial dos valores pagos aos empregados, o contribuinte traz aos autos os mesmos elementos deduzidos na impugnação contra o lançamento da obrigação principal.

Ao final, requer o cancelamento da multa, por tratar-se de obrigação acessória, cujo principal não é devido.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Belo Horizonte/MG julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 163/171):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO. INFRAÇÃO. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de informar mensalmente, por intermédio da GFIP, os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse da administração.

ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

MULTA MENOS SEVERA. MOMENTO DA COMPARAÇÃO.

A comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica somente poderá operacionalizar-se quando a liquidação do crédito for postulada pelo contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 20/10/2009, conforme AR de fls. 173, apresentou o recurso voluntário de fls. 174/189 em 16/11/2009.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Da Legalidade da Multa Aplicada

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. Em face de sua inobservância, há a imposição de sanção específica disposta na legislação nos termos do art. 115 também do CTN.

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.

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

O cerne do recurso, apresentado pela RECORRENTE, repousa em alegação de que suas defesas nos processos nº 10630.002695/2008-67 (contribuição dos segurados) 10630.002697/2008-56 (contribuição de terceiros), e nº 10630.002694/2008-12 (contribuição da empresa), são suficientes para comprovar a desvinculação dos valores pagos a título de ABONO, ABONO ESPECIAL ABONO CONFORME ACORDO COLETIVO e VALECARD da remuneração que compõe a base da contribuição previdenciária, afastando assim a multa pelo descumprimento de legislação acessória.

Entendo que não merecem prosperar as arguições da RECORRENTE.

Existe distinção clara entre as obrigações principais e acessórias. Apesar da obrigação principal não se confundir com a obrigação acessória (*a obrigação principal é de pagar o tributo, ao passo que a obrigação tributária acessória é declarar em GFIP a ocorrência do fato gerador, são condutas independentes. Ora, tanto o não pagamento quanto a declaração em GFIP são condutas que poderiam ser praticadas pelo contribuinte sem que isso implique o pagamento do tributo, conduta que viola apenas a obrigação principal, como poderia ter regularmente pago o tributo sem tê-lo declarado em GFIP, conduta que fere a obrigação acessória*) o reconhecimento da manutenção da obrigação principal, no presente caso, necessariamente implica na exigibilidade da obrigação acessória.

Isto porque, se as verbas pagas a título de abono e Valecard são compreendidas no conceito de salário-de-contribuição para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias, havia a obrigação legal de incluí-las em GFIP.

Pois bem, considerando que tais valores foram objetos dos processos administrativos nº 10630.002695/2008-67 (contribuição dos segurados) 10630.002697/2008-56 (contribuição de terceiros), e nº 10630.002694/2008-12 (contribuição da empresa), todos de minha relatoria, julgado em conjunto nesta sessão de julgamento, e que naqueles processos entendeu-se pelo não provimento do Recurso Voluntário, faz-se mister manter, também, a multa por descumprimento de obrigação acessória sobre estas mesmas verbas.

Sobre o tema, segue trecho do voto proferido no principal (PAF nº 10630.002694/2008-12):

MÉRITO

Como pontuado no relatório fiscal, observa-se que o presente lançamento foi efetuado com base em remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados sob as denominações de ABONO, ABONO ESPECIAL, ABONO CONFORME ACORDO COLETIVO e VALE CARD, pagas de acordo com convenções coletivas de trabalho firmadas entre a RECORRENTE e o Sindicato dos Trabalhadores em Transportes Rodoviários de Governador Valadares.

Alegou o fiscal no item 2.2 do Relatório (fl. 251) que, segundo a contribuinte, apesar de serem diversas rubricas na folha de pagamento, todas se revestiam na mesma verba decorrente de Acordo Coletivo, o qual a denominava de “Abono Especial – Vale Alimentação”, a conferir (fls. 175):

03) - ABONO ESPECIAL- VALE ALIMENTACAO:

03.1- A empresa concederá aos motoristas, proporcionalmente ao período trabalhado entre 01/05/2004 até 31/10/2004, um abono especial de R\$ 136,00 (cento e trinta e seis reais), que deverá ser pago de uma só vez no dia 20/08/04.

03.2- A empresa concederá a cobradores, proporcionalmente ao período trabalhado entre 01/05/2004 até 31/10/2004, um abono especial de R\$ 72,00 (setenta e dois reais), que deverá ser pago de uma só vez no dia 20/08/04.

03.3- A empresa concederá aos demais empregados, proporcionalmente ao período trabalhado entre 01/05/2004 até 31/10/2004, um abono especial de 2,80% (dois virgula oitenta por cento), por mês trabalhado, sobre o salários de abril de 2004, que deverá ser pago de uma só vez no dia 20/08/04.

O mesmo dispositivo se repete nos acordos coletivos firmados nos anos de 2003 (fl. 163) e de 2005 (fl. 187).

Pois bem, apesar do título da cláusula que trata dos abonos especiais fazer menção ao termo “vale alimentação”, nenhum dos seus itens afirma que as verbas são pagas a título de ajuda de custo de alimentação. Em verdade, todos os acordos coletivos firmados possuem cláusula específica para tratar do benefício do vale alimentação, a ver:

2005 (fl. 189)

05) – VALE ALIMENTAÇÃO

05.1 -A empresa concederá a todos os seus empregados de forma gratuita, a título de “Vale Alimentação”, créditos mensais no valor de R\$52,80(cinquenta e dois reais e oitenta centavos) e a partir de agosto/2005 o valor será de R\$66,00(sessenta e seis reais).

05.2 - A concessão deste benefício caracteriza-se ajuda-de-custo-alimentação, e, não integra ou incorpora aos salários dos empregados, para nenhum efeito, não refletindo sobre o 13º salário, férias, FGTS ou qualquer outro direito, bem como, não estará sujeito às obrigações sociais ou outras situações futuras no campo trabalhista.

2004 (fl.177)

05) – VALE ALIMENTAÇÃO

05.1 -A empresa concederá a todos os seus empregados de forma gratuita, a título de “Vale Alimentação”, créditos mensais no valor de R\$ 44,00 (quarenta e quatro reais), e a partir de novembro/2004 o valor será de R\$52,80(cinquenta e dois reais e oitenta centavos).

05.2 - A concessão deste benefício caracteriza-se ajuda-de-custo-alimentação, e, não integra ou incorpora aos salários dos empregados, para nenhum efeito, não refletindo sobre o 13º salário, férias, FGTS ou qualquer outro direito, bem como, não estará sujeito às obrigações sociais ou outras situações futuras no campo trabalhista.

2003 (fl. 165)

04) – VALE ALIMENTAÇÃO

04.1 -A empresa concederá a todos os seus empregados de forma gratuita, a título de “Vale Alimentação”, créditos mensais no valor de R\$ 44,00 (quarenta e quatro reais), durante vigência deste ACT.

04.2 - A concessão deste benefício caracteriza-se ajuda-de-custo-alimentação, e, não integra ou incorpora aos salários dos empregados, para nenhum efeito, não refletindo sobre o 13º salário, férias, FGTS ou qualquer outro direito, bem como, não estará sujeito às obrigações sociais ou outras situações futuras no campo trabalhista.

Ao tratar das diversas rubricas citadas, a fiscalização apontou, a princípio, que a mesma não atendia à exigência legal para ser abatida do salário de contribuição (pois era pagamento em pecúnia). De igual forma, não poderiam ser considerados abonos pois não havia previsão legal desvinculando tais verbas dos salários.

Deste modo, as rubricas pagas pela RECORRENTE serão analisadas individualizadamente, a fim de serem analisados os requisitos específicos exigidos para que as mesmas sejam excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Dos abonos – item 03 do Acordo Coletivo

Aduz a RECORRENTE que as verbas pagas a título de Abono, Abono Especial, Abono conforme Acordo Coletivo de Trabalho e ValeCard devem ser excluídas do lançamento na medida em que são importâncias pagas eventualmente, sem habitualidade, e que foram expressamente desvinculadas do salário por força de acordo coletivo, enquadrando-se na exceção prevista no art. 28, § 9º, alínea “e”, número 7:

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

(...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

Ao apreciar os seus fundamentos, a DRJ de origem entendeu pela procedência do auto de infração, sob o fundamento que Decreto nº 3.048/1999, ao regulamentar o tema, definiu que apenas as verbas desvinculadas por lei poderiam ser excluídas do salário-de contribuição, conforme art. 214, § 9º, alínea “j” do supracitado decreto.

Por sua vez, em seu recurso voluntário a RECORRENTE rebateu as alegações da autoridade julgadora, alegando que os acordos coletivos de trabalho têm força de norma complementar e efeitos *erga omnes*, razão pela qual também poderiam desvincular estas verbas dos salários, inclusive para fins previdenciários.

A jurisprudência do CARF firmou o entendimento de não haver incidência da contribuição previdenciária sobre o pagamento de abonos eventuais, desde que oriundos de convenção coletiva do trabalho, em conformidade com o disposto no Ato Declaratório da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) nº 16/2011.

O Ato Declaratório nº 16/2011, com fundamento no Parecer PGFN nº 2.114/2011, declarou a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante no seguinte caso:

Nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária

Este ato declaratório foi aprovado pelo Ministro da Fazenda, conforme publicação contida no Diário Oficial da União de 09/12/2011, seção 1, página 58, disponível no portal eletrônico da PGFN (<https://www.pgfn.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/atos-declaratorios-arquivos/atos-declaratorios-da-pgfn>).

Por outro lado, uma leitura mais atenta do Parecer PGFN nº 2.114/2011 retrata que algumas condições devem ser observadas para autorizar a dispensa de discussão sobre o tema. O item 20 do referido Parecer dispõe o seguinte:

20. Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 19, inciso II, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 1997, recomenda-se sejam autorizadas pela Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, **desvinculado do salário e pago sem habitualidade**, não há incidência de contribuição previdenciária.

Após aprovação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda, o Ato Declaratório nº 16/2011, foi publicado nos seguintes termos:

"A PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (...)

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

Neste sentido, é imperioso constatar que, para se enquadrar na situação do Parecer PGFN nº 2.114/2011, uma série de requisitos devem ser observados, sendo os principais os seguintes: (i) ser a verba um abono único; (ii) estar ela prevista em Convenção Coletiva de Trabalho; (iii) o valor ser expressamente desvinculado do salário; e (iv) o seu pagamento ser feito com sem habitualidade (ser eventual).

Ora, de fato o valor está previsto numa norma coletiva de trabalho e é pago de uma única vez. No entanto, não se pode afirmar que tal abono pago pela RECORRENTE seja desvinculado do salário e que o seu pagamento é feito sem habitualidade.

Sobre o requisito da desvinculação do abono do salário, o Parecer PGFN nº 2.114/2011, em seu item 05, esclarece que tal valor "*não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição quando (...) não se encontrar atrelado ao pleno e efetivo exercício da atividade laboral*". Ademais, uma das decisões do STJ citadas pelo referido Parecer PGFN foi o voto-vista proferido pelo Ministro Teori Zavascki no REsp 819.552/BA, o qual elucida a questão envolvendo a não vinculação do abono ao salário para fins de aplicação do art. 28, § 9º, "e", item 7, da Lei 8.212/91:

EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E FGTS. ABONO ÚNICO PREVISTO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. ART. 28, § 9º, 'E', ITEM 7, DA LEI 8.212/91. EVENTUALIDADE E DESVINCULAÇÃO DO SALÁRIO, NO CASO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA 1ª SEÇÃO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI:

1. Trata-se de recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região que, em mandado de segurança preventivo visando à afastar a incidência da contribuição previdenciária e do FGTS sobre o abono único pago em função da Cláusula 46ª da Convenção Coletiva de Trabalho 2002/2003, deu provimento às apelações do INSS e da Fazenda Nacional e à remessa oficial, reformando a sentença que concedera a ordem.

(...)

Pedi vista.

2. Acompanho o relator apenas quanto à inexistência de violação ao artigo 535 do CPC. Divirjo, todavia, em relação à questão da incidência ou não da contribuição previdenciária e do FGTS sobre os valores pagos a título de "abono único" decorrentes de convenção coletiva de trabalho.

(...)

Ora, considerando a disposição contida no art. 28, § 9º, 'e', item 7, da Lei 8.212/91, é possível concluir que o referido abono não integra a base de cálculo do salário de contribuição, já que o seu pagamento não é habitual - observe-se que, na hipótese, a previsão de pagamento é única, o que revela a eventualidade da verba -, e não tem vinculação ao salário - note-se que, no caso, o benefício tem valor fixo para todos os empregados e não representa contraprestação por serviços, tendo em vista a possibilidade dos empregados afastados do trabalho também receberem a importância.

Nesse contexto, é indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre as importâncias recebidas a título de "abono único" previstas na cláusula acima referida.

(...) (grifou-se)

(STJ, REsp 819.552/BA, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/ acórdão Teori Albino Zavascki, DJe 18/5/2009)

Da leitura do Acordo Coletivo acostado aos autos (fls. 175/185), sobretudo dos seus itens 02 e 03, é possível verificar que o abono pago pela RECORRENTE possui, sim, vinculação ao salário dos seus empregados. Note-se que, no caso, o benefício não tem valor fixo para todos os empregados, variando de acordo com a categoria, sendo pago a maior para os empregados com maior salário.

Essa situação fica evidente ao analisar o item 02 do referido Acordo Coletivo, que aponta o seguinte em relação aos salários dos empregados da RECORRENTE:

- MOTORISTAS: R\$ 800,00
- COBRADORES: R\$ 400,00
- FISCAIS: R\$ 460,00

Os acordos dos demais períodos também apresentavam essa mesma diferenciação proporcional entre os salários das 3 categorias acima: os motoristas recebendo 100% a mais que os cobradores e os fiscais recebendo 15% a mais que os cobradores (fls. 163 e 187).

Pois bem, o item 03 do Acordo Coletivo (fl. 175), já colacionado no bojo deste voto, aponta expressamente que o valor do abono a ser pago aos empregados da RECORRENTE é o seguinte:

- MOTORISTAS: R\$ 136,00 (correspondente a 17% do seu salário), proporcionalmente ao período trabalhado entre 01/05/2004 a 31/10/2004;
- COBRADORES: R\$ 72,00 (correspondente a 18% do seu salário), proporcionalmente ao período trabalhado entre 01/05/2004 a 31/10/2004; e
- DEMAIS EMPREGADOS: 2,80% por mês, proporcionalmente ao período trabalhado entre 01/05/2004 a 31/10/2004, calculado sobre o salário de abril/2004 (o que representaria algo em torno de 16,80% do seu salário, pois são 6 meses x 2,80%).

Regras semelhantes são observadas em relação ao período anterior e ao posterior.

Ora, o exposto revela duas características do abono pago pela RECORRENTE:

- (i) Ele está, sim, atrelado ao salário de cada categoria, visto ser uma proporção da remuneração paga aos empregados, revelando que quem tem maior salário recebe um valor de abono maior; e
- (ii) Representa uma contraprestação pelos serviços prestados, já que seu valor é pago proporcionalmente ao período trabalhado entre 01/05/2004 a 31/10/2004, estando vinculados aos salários.

Portanto, além de não ser um valor fixo para todos os empregados, o abono pago pela RECORRENTE se encontra atrelado ao pleno e efetivo exercício da atividade laboral, o que vai de encontro aos requisitos do Parecer PGFN nº 2.114/2011.

Ademais, o pagamento reiterado do mencionado abono a cada ano revela o nítido caráter não eventual da verba, já que a repetição da repetição cria a habitualidade.

Conforme exposto, o art. 28, § 9º, alínea “e”, número 7, prevê que os ganhos eventuais não integram o salário de contribuição. O art. 201, § 11, da Constituição disciplina que *“os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei”*.

Ou seja, para ser desvinculada do salário, para fins de repercussão na esfera previdenciária, o ganho deve ser eventual.

Contudo, no presente caso, os Acordos Coletivos acostados aos autos (referentes aos anos 2003/2004 – fls. 163/173; 2004/2005 – fls. 175/185; e 2005/2006 – fls. 187/197) evidenciam, de maneira inequívoca, que a prática de concessão do “Abono Especial-Vale Alimentação” não se afigura eventual, mas habitual, já que todos os anos tais valores são pagos aos beneficiários, fato ressaltado pela Autoridade fiscal (item 2.4 do Relatório Fiscal – fl. 253).

Sobre o tema em debate, transcrevo abaixo trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto Azeredo no Acórdão nº 2201-004.404, datado de 03/04/2018, que, apesar de constar no “voto vencido”, esta matéria restou vencedora nesta Turma:

Assim, temos que, para que os efeitos do Ato Declaratório nº 16/2011 fossem aplicados ao presente caso, é mister verificarmos se a situação fática tratada no presente processo se enquadra perfeitamente aos termos prescritos pela PGFN, a saber:

1º - Estamos diante de um abono único?

2º - A verba está prevista em Convenção Coletiva de Trabalho?

3º - O valor está expressamente desvinculado do salário?

4º - O pagamento é feito com habitualidade?

Ainda que o instrumento que prevê o pagamento em tela seja um Acordo Coletivo e não uma Convenção Coletiva, considerando que não há previsão legal com tal restrição, poderíamos até entender que, em relação ao segundo e terceiro questionamentos, não há qualquer dúvida. Pois, de fato, o valor está previsto em norma coletiva de trabalho, com expressa desvinculação de salários.

Em relação ao primeiro questionamento, vemos que o texto do Aditivo à ACT, embora afirme que o pagamento seria efetuado de uma só vez, ressalta que seriam descontados os valores pagos a título de adiantamento/antecipação, o que nos impõe a concluir que não há pagamento em parcela única.

Já em relação ao quarto questionamento, este sim diretamente vinculado ao caráter não eventual previsto no art. 28 da Lei 8.212/91 e ao preceito Constitucional contido no § 11º do art. 201, segundo o qual os ganhos habituais, a qualquer título, integram o salário para efeito de contribuição previdenciária, as cópias dos acordos coletivos presentes nos autos a partir de fl. 18300 evidenciam, de maneira inequívoca, que a prática de concessão da "gratificação contingente" não se afigura eventual, mas habitual, já que todos os anos tais valores são pagos aos beneficiários, fato ressaltado tanto pela Autoridade fiscal como pela Decisão recorrida.

Portanto, o valor pago pelo contribuinte a este título não se enquadra na exceção objeto do Ato Declaratório PGFN nº 16/2011, tampouco na exceção contida no art. 28, § 9º, alínea "e", item 7 da Lei 8.212/91.

Portanto, o Ato Declaratório PGFN nº 16/2011 não se aplica ao presente caso, ademais não há que se falar na exceção contida no art. 28, § 9º, alínea "e", item 7 da Lei 8.212/91.

Assim, pelo exposto, não merece acolhida as alegações da RECORRENTE, devendo-se manter a inclusão das rubricas de Abono, Abono Especial e Abono Conforme Acordo Coletivo na base de cálculo previdenciária, conforme preceitua o inciso I do art. 28 da Lei 8.212/91.

Vale alimentação – item 05 do Acordo Coletivo

Observa-se do item 2.5 relatório fiscal (fls. 253), que a rubrica Valecard foi paga em pecúnia, entre os meses de 05/2004 a 12/2004, para uma média de 15 empregados, quando de rescisão do contrato de trabalho, a ver:

2.5 - Conforme levantamento na ação fiscal verificamos que a rubrica Valecard foi paga na folha de pagamento de salários em pecúnia nos meses de 05/2004 a 12/2004 em média para 15 funcionários, quando da rescisão do contrato de trabalho. As demais, também foram pagas em dinheiro no mês 08/2004, sendo Abono Conforme Acordo Coletivo para 03 funcionários, Abono Especial para 688 pessoas e Abono para 676 trabalhadores.

Em sua conclusão, a autoridade lançadora afirmou o seguinte (fl. 261):

6.3 - Podemos extrair da legislação pertinente, que a mesma, em hipótese alguma contempla o pagamento em pecúnia como modalidade do Programa de Alimentação do Trabalhador. O pagamento em dinheiro é uma modalidade que pode não atender aos fins a que se destinam, ou seja, reforçar a alimentação do trabalhador.

Com isso, entendeu que o pagamento em pecúnia de utilidade alimentação integra a base de cálculo das contribuições sociais.

Neste ponto, entendo que não merece reparo a fiscalização.

A legislação é clara ao afirmar que apenas pode ser excluída do salário-de-contribuição a parcela *in natura* paga de acordo com os programas de alimentação

aprovados pelo Ministério do Trabalho, nos termos do art. 28, § 9º, alínea “c”, da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrita:

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

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

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

Apesar da RECORRENTE afirmar que a verba ValeCard se trata de parcela “in natura”, concedida em razão de convênio firmado com a empresa Vale Card, nos termos do PAT que é integrante, conforme item 05 do Acordo Coletivo (fl. 177), a mesma defende a não incidência das contribuições previdenciárias sobre a mesma ao argumento de que o pagamento em pecúnia não teria desvirtuado a concessão do benefício, já que o intuito de alimentar manteve-se inalterado.

Entendo que, com esta afirmação, a RECORRENTE confirma a assertiva da fiscalização de que o pagamento da mencionada verba investigada pela fiscalização se deu em pecúnia. A defesa da contribuinte repousa na tese de que não houve desvirtuamento do programa de benefício alimentar. Contudo, tal alegação não merece prosperar pois vai nitidamente de encontro ao preceito legal.

Deste modo, considerando que a própria RECORRENTE afirma que estas verbas foram pagas em pecúnia, voto por negar provimento à exclusão da rubrica VALECARD paga entre os meses de 05/2004 a 12/2004.

Observa-se do relatório fiscal que a RECORRENTE incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, transcrito abaixo:

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. (g.n.)

(...)

§ 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 nº 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 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:

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 deixar de inserir nas GFIPs os valores e remunerações pagas sob a rubrica ABONO, ABONO ESPECIAL, ABONO CONFORME ACORDO COLETIVO e VALECARD – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Sendo assim, é legal a multa aplicada, a qual deve ser mantida em razão da manutenção, no mérito, dos créditos tributários de obrigações principais incidentes sobre as mesmas verbas.

Da retroatividade mais benéfica

Sobre este tema, reputo como correto o entendimento externado pela DRJ no sentido de que tal comparação “*somente poderá ser operacionalizada quando o contribuinte manifestar sua intenção de liquidar o crédito, devendo ser considerados todos os processos conexos (obrigação principal e acessória) na comparação da multa mais benéfica.*” (fl. 171).

Os fundamentos da autoridade julgadora de primeira instância são irretocáveis (fl. 171):

Ante os dispositivos transcritos, é imperioso destacar que, durante a fase do contencioso administrativo, não há como se determinar a multa mais benéfica. Pela dicção do artigo 35 acima, a multa de mora que acompanha a obrigação principal, continua a ser majorada pelo sistema de cobrança nos percentuais ali disciplinados, assim como a multa estabelecida pelo artigo 44 da Lei nº 9.430/96 sujeita-se a redução conforme o momento do pagamento. Destarte, somente será possível a definição do cálculo quando a liquidação do crédito for postulado pelo contribuinte.

Deste modo, entendo que a Unidade Preparadora deve realizar, quando da liquidação do crédito, a comparação das multas para fins de verificação da retroatividade benigna. Para cada uma das competências objeto deste lançamento, a unidade preparadora deve efetuar a comparação: (i) da nova multa de ofício de 75% sobre a obrigação principal, conforme art. 35-A da Lei nº 8.212/91; com (ii) a multa aplicada no processo nº 10630.002705/2008-64 (CFL 68) e somada às multas de mora nos processos nº 10630.002695/2008-67 e nº 10630.002694/2008-12, conforme determina o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

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

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

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

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

(...)

§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP.

Feita a comparação acima para cada uma das competências, deve ser aplicada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

Ademais, reitero o alegado pela DRJ de que os valores relativos às autuações relacionadas a contribuição para outras entidades e fundos (Terceiros) não entra na discussão sobre comparação de multas acima, pois o valor das contribuições a Terceiros não é base de cálculo para a multa CFL 68. Portanto, a comparação da penalidade incidente sobre o valor da contribuição devida a Terceiros deve se dar estritamente entre: (i) a nova multa de ofício de 75% sobre a obrigação principal de Terceiros, conforme art. 35-A da Lei nº 8.212/91; com (ii) a multa de mora no processo nº 10630.002697/2008-56.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas. Apenas devendo ser aplicado, no que for cabível, o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 para verificação da penalidade mais benéfica ao contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim