



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

Processo nº 10976.000782/2009-50
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2402-002.272 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de novembro de 2011
Matéria SALÁRIO INDIRETO: HABITAÇÃO, AVISO PRÉVIO ESPECIAL, PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS, ABONO. PARCELA SEGURADOS
Recorrente CEVA LOGISTICS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991. INCONSTITUCIONALIDADE. STF. SÚMULA VINCULANTE nº 08.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento das contribuições sociais, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a Recorrente não efetuou qualquer antecipação de pagamento, deixa de ser aplicado o § 4º do art. 150, para a aplicação da regra geral contida no art. 173, inciso I, ambos do CTN.

O lançamento foi efetuado em 30/12/2009, data da ciência do sujeito passivo, e os fatos geradores das contribuições apuradas ocorreram no período compreendido entre 01/2004 a 12/2004. Com isso, as competências posteriores a 12/2003 não foram abarcadas pela decadência, permitindo o direito do fisco de constituir o crédito tributário por meio de lançamento fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

Não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno.

É prerrogativa do Poder Judiciário, em regra, a arguição a respeito da constitucionalidade e não cabe ao julgador, no âmbito do contencioso

administrativo, afastar aplicação de dispositivos legais vigentes no ordenamento jurídico pátrio sob o argumento de que seriam inconstitucionais.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Somente poderão ser excluídas do salário de contribuição as parcelas pagas ou creditadas nos exatos termos definidos pela legislação previdenciária. As demais sofrerão os efeitos da tributação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

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.

ABONOS E AVISO PRÉVIO ESPECIAL. PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

As verbas salariais pagas aos empregados a título de abono e de aviso prévio especial, em desacordo com a legislação previdenciária, integram o salário de contribuição.

JUROS/SELIC. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE.

O sujeito passivo inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

Nos termos do enunciado nº 4 de Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), é cabível a cobrança de juros de mora com base na taxa SELIC para débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

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, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Autenticado digitalmente em 13/03/2012 por MARIA MADALENA SILVA, Assinado digitalmente em 13/03/2012

por JHONATAS RIBEIRO DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/03/2012 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assi-

nado digitalmente em 26/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 28/03/2012 por MARIA MADALENA SILVA - VERSO EM BRANCO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, vencidos os conselheiros Jhonatas Ribeiro da Silva e Nereu Miguel Ribeiro Domingues que reconheciam parcial decadência do crédito lançado; e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial para redução da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores e para excluir do lançamento a parcela relativa à habitação, vencidos, nesta parte, o relator e o Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado que votaram pela incidência sobre tal parcela e os conselheiros Jhonatas Ribeiro da Silva e Nereu Miguel Ribeiro Domingues que também excluía do lançamento o aviso prévio especial. Apresentará voto vencedor o Conselheiro Jhonatas Ribeiro da Silva.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Jhonatas Ribeiro da Silva - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Jhonatas Ribeiro da Silva.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, relativas às contribuições previdenciárias devidas pelos segurados à Previdência Social e não descontadas dos valores pagos aos mesmos, para as competências 01/2004 a 12/2004.

O Relatório Fiscal (fls. 148/158 – Volume I) informa que os fatos geradores apurados no presente lançamento fiscal não foram declarados em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e são decorrentes das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, referente às contribuições previdenciárias devidas pelos segurados, incidentes sobre valores pagos aos empregados a título de ajuda habitação, aviso prévio especial, bônus e participação nos lucros ou resultados (PLR).

Foram verificados, dentre outros documentos, folhas de pagamento, Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), Guias da Previdência Social (GPS), e relatórios extraídos dos sistemas de consulta CNISA, PLENUS, da Receita Federal do Brasil (RFB).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 30/12/2009, mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (fl. 01 e 146).

A Notificada apresentou impugnação tempestiva (fls. 294/350 – Volume II e fls. 500/571 – Volume III), alegando, em síntese, que:

1. **DECADÊNCIA.** Que os valores lançados já se encontram extintos pela decadência, por determinação do artigo 150, § 4º c/c o artigo 156, V, ambos do Código Tributário Nacional, pois o Auto de Infração que exige valores supostamente não recolhidos pela impugnante no ano de 2004, apenas foi lavrado em dezembro de 2009;
2. **AFERIÇÃO INDIRETA.** Que no caso em apreço tivesse o autuante verificado, além dos registros contábeis da impugnante, as folhas de salário de cada filial, certamente não teria lavrado a autuação ora impugnada ou quando muito, a teria lavrado com a devida discriminação de cada um dos funcionários envolvidos. Ou seja, o que fez o autuante foi utilizar-se indevidamente do extremo instituo da aferição indireta para tentar buscar fundamento para o lançamento, o que não pode ser admitido, já que a legislação de regência permite a utilização de aferição indireta em situações pontuais que, data máxima vênua, não ocorrem na hipótese destes autos (transcreve o artigo 148 do CTN e decisões administrativas sobre a matéria). Se foi entregue à fiscalização documentação idônea envolvendo a relação dos empregados da impugnante, como de fato ocorreu, é extreme de dúvidas de que bastaria o cotejo de tais documentos para se afirmar, com a devida precisão, que os pagamentos realizados pela

impugnante estavam todos amparados em documentos de suporte hábeis e idôneos;

3. **CONCEITO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.** Discorre sobre o conceito de salário de contribuição, e diz que no caso em tela, nem a ajuda habitação, o aviso prévio especial e o bônus pagos pela impugnante se enquadram na categoria de remuneração porque não são decorrentes da relação sinalagmática entre o empregado e a impugnante, pois o seu pagamento não decorreu de retribuição ao trabalho prestado (transcreve entendimento doutrinário sobre a natureza contraprestacional ou sinalagmática da remuneração). Que pela análise do parágrafo 9º do mesmo artigo 28 da Lei 8.212; de 1991, que explicita as parcelas que não integram o salário de contribuição para fins previdenciários, verifica-se que há, basicamente, dois tipos de pagamentos que não devem servir para a incidência de contribuições previdenciárias: os pagamentos com caráter indenizatório e os ressarcimentos de despesas (define pagamentos indenizatórios e ressarcitórios);
4. **AJUDA HABITAÇÃO.** Que a ajuda habitação era paga pela impugnante para funcionários que estivessem trabalhando fora dos seus respectivos locais de trabalho, ou seja, se o funcionário A, lotado na filial da impugnante em Santo Amaro, viesse a ser requisitado a executar um trabalho de 40 dias em Betim, a impugnante disponibilizava apartamento alugado para o referido funcionário, ao invés de colocá-lo em hotéis e suportar o custo com diárias. A ajuda habitação recebida por alguns empregados da impugnante não era benefício auferido pelo trabalho que realizavam, mas sim ressarcimento pela impugnante de despesas incorridas em decorrência da mudança temporária de seu local de trabalho. Não há qualquer acréscimo ao patrimônio dos empregados da impugnante que se utilizam dessa ajuda habitação para fazer frente às despesas que decorriam com o aluguel de moradias, enquanto estivessem naquelas localidades para as quais foram temporariamente transferidos. Que nenhum funcionário receberia a citada ajuda habitação por mais de 12 meses, fato este que demonstra seu caráter não habitual (cita como exemplo nomes de alguns funcionários);
5. **AVISO PRÉVIO ESPECIAL.** Que o aviso prévio especial era pago por óbvio, quando do término do pacto laboral dos funcionários com a impugnante, portanto, sem habitualidade, tudo conforme previsto na Convenção Coletiva do Trabalho. Portanto, não havia qualquer liberalidade por parte da impugnante no pagamento dessa verba (transcreve o disposto na cláusula 21ª da Convenção Coletiva do Trabalho). Transcreve decisões judiciais/administrativas e o disposto no item 7, letra “e”, do § 9º, do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991, e conclui que com base nos dispositivos legais e regulamentares e na pacífica jurisprudência dos Tribunais judiciais e administrativos, a indenização paga pela impugnante a seus empregados demitidos, com certeza se enquadra na hipótese de ganho eventual e sem

habitualidade, visto que seu pagamento é desvinculado do salário e que se trata de ganho eventual;

6. **BÔNUS.** Que os bônus pagos aos empregados são, em verdade, verdadeiro prêmio por contribuições e iniciativas para o melhor desenvolvimento das atividades sociais da impugnante, a título de exemplo cita nomes de alguns funcionários, e diz que esta não possui natureza salarial, uma vez que não é habitual porque apenas paga como recompensa por uma invenção/iniciativa, bem como não decorrem da prestação de trabalho dos empregados à impugnante (transcreve decisão judicial/administrativa e entendimento doutrinário);
7. **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR.** Que ao não individualizar cada um dos beneficiários, acabou por comprometer a validade da exigência, implicando em manifesto cerceamento ao direito de defesa, pois, limitou-se o autuante a informar o somatório pago pela impugnante a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), e aplicou a correspondente contribuição previdenciária sobre essa base. A Constituição Federal, desde logo, independentemente da edição de qualquer legislação sobre a matéria, imunizou o pagamento de PLR da incidência de contribuições previdenciárias, uma vez que claramente destacou-o da remuneração. Assim, pela imunidade constitucional, nem mesmo seria necessária a existência de acordo de PLR para viabilizar tal pagamento. Diz que nem a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, nem as Medidas Provisórias anteriormente editadas, para regulamentar a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, estabelecem ou estabeleceram – e nem poderiam – novo regime aos pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados, limitando-se a sugerir uma forma para que as empresas implementem programas de participação nos lucros e resultados, nos termos da Constituição Federal. Da análise da legislação que instituiu o PLR, verifica-se que pelo menos três parâmetros básicos para a implantação do benefício foram estabelecidos, quais seja: (i) negociação entre a empresa e seus empregados, por meio de comissão escolhida entre as partes, convenção ou acordo coletivo; (ii) regras claras e objetivas oriundas dos instrumentos decorrentes das negociações; (iii) participação/ciência da entidade sindical acerca das negociações. No caso da impugnante, os Acordos de PLR aplicáveis são Acordos Coletivos que foram firmados entre a impugnante e seus funcionários (representados pelas Comissões de Empregados, devidamente eleitas) e, ainda, com a participação do Sindicato dos Empregados. Diante da exiguidade do prazo de defesa, a impugnante anexará os Acordos de PLR de suas filiais oportunamente. Portanto, pode-se concluir, *prima facie*, que estes possuem todos os elementos necessários ao pleno atendimento dos requisitos constantes da legislação vigente, que foi, portanto, completamente atendida pela impugnante. Tanto é que em nenhum momento o fiscal autuante contesta os critérios adotados pela impugnante para estabelecer o seu programa de participação nos lucros e resultados. Ocorre que, não obstante o fato de ter a impugnante cumprido todas as diretrizes da legislação quando da

emissão de seus PLR's, para justificar a incidência de contribuições previdenciárias a fiscalização apegou-se ao argumento de que não haveria provas de que as metas estipuladas teriam sido atingidas. Assim, desde 1988, os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados das empresas não podem ser incluídos no salário de contribuição e, conseqüentemente, sobre tais valores não devem incidir as contribuições previdenciárias, independentemente da edição de qualquer ato normativo ou da formalização de qualquer ato convencional a respeito, (transcreve decisões judiciais);

8. **VEÍCULOS A DIRIGENTES.** Que as despesas incorridas eram para o trabalho e não pelo trabalho, portanto, não se enquadra no conceito de salário de contribuição. Que os diretores e gerentes beneficiados com essa parcela são descontados em folhas de pagamento, o que não foi observado pelo autuante. Assim, na medida em que a parcela denominada veículos a dirigentes é descontada dos respectivos beneficiados, mister se faz aplicar ao caso em apreço a pacífica jurisprudência dos tribunais pátrios que afasta a natureza salarial de parcelas que são objeto de desconto em folha. Tendo em vista que a parcela veículo a dirigentes é fornecida para o trabalho, sabidamente não podem agregar ao salário de contribuição dos beneficiados, pois não se destina a retribuir o trabalho prestado, e com o desconto em folha dos beneficiados, tem-se que não se está diante de verbas integrantes do salário de contribuição;
9. **ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS.** No que tange a aplicação dos juros de mora, cabe lembrar que a jurisprudência vêm reconhecendo a inaplicabilidade da taxa referencial SELIC aos créditos tributários, uma vez que esta taxa não foi criada por lei para fins tributários (transcreve decisão proferida pelo STJ). Destaca que, embora as autoridades administrativas não tem competência para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de regras vigentes no ordenamento, elas podem afastar a sua aplicação com base em precedentes jurisprudenciais que, como já demonstramos acima, vêm reconhecendo a inexigibilidade de juros de mora calculados pela Taxa Referencial SELIC;
10. **PEDIDO.** Pede que seja decretada a improcedência da autuação. Requer-se, na remota hipótese de não decretar a total insubsistência da exigência ora impugnada, que determine a realização de diligência que permita à impugnante apresentar todas as provas documentais e mesmo testemunhais. Na medida em que a autuação ora combatida é intimamente relacionada com a exigência formulada nas autuações nas 37.211.778-3 e 37.211.776-7, requer que sejam as defesas acostadas umas às outras e que o julgamento delas seja feito de maneira uniforme, evitando-se com isso a prolusão de decisões conflitantes sobre o mesmo tema.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo

Horizonte/MG por meio do Acórdão 02-27.426 da 7ª Turma da DRJ/BHE (fls. 519/538 –

Volume III) – 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 (fls. 546/588 – Volume V), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua repetição das alegações de impugnação.

A Agência da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Betim/MG informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fl. 607 – Volume V).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O recurso é tempestivo (fls. 545/546) e não há óbice ao seu conhecimento.

DA PRELIMINAR:

A Recorrente alega que seja declarada a extinção do crédito tributário ora analisado, pois, como o período fiscalizado refere-se às competências de 01/2004 a 12/2004, os créditos apurados foram fulminados pelo instituto jurídico da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Tal alegação não será acatada pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados.

Esclarecemos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante nº 08 - STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

Art. 173. *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º, o seguinte:

Art. 150. *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual 'o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após

5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação – que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' –, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento. (AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

Omissis.

4. Embargos de divergência providos. (EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela refere-se às competências 01/2004 a 12/2004 e foi efetuado em 30/12/2009, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fls. 01 e 146).

No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, cujos fatos geradores não são reconhecidos como tal pela empresa, restando claro que, com relação aos mesmos, a Recorrente não efetuou qualquer antecipação de pagamento, conforme Discriminativo do Débito - DD (fls. 08/18 – Volume I). Nesse sentido, aplica-se o art. 173,

inciso I, do CTN, para considerar que nenhuma competência lançada foi abrangida pela decadência tributária.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente –, a preliminar de decadência não será acatada, eis que o lançamento fiscal refere-se ao período de 01/2004 a 12/2004 e não está abarcado pela decadência tributária.

Diante disso, rejeito a preliminar de decadência tributária ora examinada, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

A Recorrente alega ilegitimidade do arbitramento para apuração de uma suposta base de cálculo da rubrica Veículos a Dirigentes.

Tal alegação é infundada e impertinente para o presente processo, eis que os valores lançados são decorrentes exclusivamente de contribuição previdenciária da parcela dos segurados empregados e não descontadas, incidente somente sobre as rubricas ajuda habitação, aviso prévio especial, bônus e participação nos lucros ou resultados (PLR), conforme Relatório Fiscal de fls. 148/158.

Além disso, os valores dessas rubricas não foram apurados pela técnica de arbitramento ou aferição indireta, como ficou assentado na peça recursal da Recorrente, e sim foram apurados diretamente da folha de pagamento da empresa.

Quanto aos valores lançados em decorrência da remuneração proveniente da Participação nos Lucros e Resultados (PLR), o procedimento de auditoria fiscal demonstrou que tal verba foi paga em desconformidade com a legislação que rege a matéria.

Esclarecemos que – conforme o disposto no art. 28, alínea “j”, § 9º, da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 10.101/2000 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei nº 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 nº 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.

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 “item 3.1.2” do Relatório Fiscal (fls. 152/157 – Volume I), visto que:

1. a empresa não convencionou com seus empregados, por meio de comissão por eles escolhida, a forma de participação daqueles em seus lucros ou resultados, conforme relatado no subitem 3.1.2.4.2.1, em relação aos estabelecimentos das localidades de Duque de Caxias/RJ, Joinville/SC, Manaus/AM e Cuiabá/MT;
2. foram estipulados critérios de metas e parâmetros para o cumprimento de metas, porém a Recorrente não apresentou os resultados que

pudessem embasar o pagamento decorrente de PLR, exceto para as localidades de Betim/MG e Sete Lagoas/MG, explicitado no subitem 3.1.2.6 (fls. 154/155 – Volume I).

Embora devidamente intimada para apresentação de documentos, a Recorrente não apresentou os resultados do cumprimento de metas e parâmetros, firmados com o sindicato de cada região, mesmo para as localidades para as quais foram estipuladas metas, restando comprovado o pagamento de PLR em desacordo com a Legislação.

É oportuno lembrar que não é a instituição de um plano de pagamento, ou mesmo previsão em Acordo Coletivo de Trabalho referente ao pagamento de verbas a títulos de participação nos lucros que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório. Pelo contrário, é importante a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária.

Assim, 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 nº 8.212/1991, não estando enquadrados na excludente do § 9º, alínea “j”, deste mesmo artigo, bem como do artigo 214, § 9º, “X” e § 10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

Quanto à alegação de que ao não individualizar cada um dos beneficiários, acabou por comprometer a validade da exigência, implicando em manifesto cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, não merece acolhida, visto que no Anexo APURAÇÃO PLR, juntado às fls. 196/290, consta a individualização de cada beneficiário com os respectivos valores recebidos a título de PLR.

A Recorrente alega que os valores pagos a título de ajuda de habitação não integraria o salário de contribuição, pois se caracterizaria como verba indenizatória.

Tal alegação não será acatada, eis os valores pagos a título de ajuda de habitação foram pagos de forma habitual, sendo fornecidos pela empresa como salário utilidade aos segurados empregados para pagar despesas de habitação.

Verifica-se que essa rubrica foi paga ou creditada de forma habitual e em várias parcelas ao mesmo empregado, visando ao atendimento de serviços temporários da empresa. Além disso, ficou constatado pela auditoria fiscal que, na ficha de Registro de Empregados, não foi consignado qualquer registro de mudança de local de trabalho do empregado por motivo de transferência, afastando a possibilidade de correlação de ajuda de custo, na forma do artigo 470 da CLT, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado.

As hipóteses de verbas excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, concedidas aos segurados em decorrências de habitação, foram expressamente registradas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(...)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (g.n.)

Percebe-se, então, que a hipótese acima registrada na alínea “g” diz respeito às despesas resultantes de transferências do empregado, que correrão por conta do empregador, e somente será excluída da base de cálculo da contribuição previdenciária **se paga em parcela única**. Por sua vez, a hipótese da alínea “m” refere-se ao caso em que o próprio empregador fornece a habitação, não concedendo vale em dinheiro, desde que essa habitação evidencie-se como realmente necessária e seja fornecida de acordo com as normas do Ministério do Trabalho e Emprego. Essas hipóteses não ficaram configuradas no presente processo.

Como foram pagos por ato de liberalidade da Recorrente e não configuram as hipóteses do art. 28, § 9º, alíneas “g” e “m”, da Lei nº 8.212/1991, os valores pagos a título de ajuda de habitação devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

A Recorrente alega que o abono (bônus) e o aviso prévio especial pagos aos seus segurados empregados não têm natureza salarial, tendo em vista que tais verbas foram pagas de forma não habitual, sendo de cunho eventual, e não apresentam caráter contraprestativo decorrente de relação de trabalho.

Esclarecemos que – conforme o disposto no art. 28, § 9º, alínea “e” e item 7, da Lei nº 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas as verbas pagas a título de ganhos eventuais (como o aviso prévio especial) e de abonos (bônus) expressamente desvinculados da remuneração.

Lei nº 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:

(...)

e) as importâncias: (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98) (g.n.)

Nesse mesmo sentido, o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, em seu artigo 214, § 9º, inciso V, alínea “j”, combinado com o §10, estabelecem também as condições para que os valores dos abonos e do aviso prévio especial (ganho eventual), pagos pela Recorrente, sejam excluídos do conceito de salário de contribuição:

Art. 214. (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

V - as importâncias recebidas a título de:

(...)

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

§10 As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis. (grifo nosso).

De acordo com a legislação previdenciária retromencionada, as importâncias recebidas a título de aviso prévio especial e os abonos (denominado pela empresa de bônus) expressamente desvinculados do salário por força de lei não integram o salário de contribuição. Esta desvinculação só pode ser feita por lei federal, conforme art. 214, § 9º, alínea “j”, do Regulamento da Previdência Social (RPS), tendo em vista que somente esta espécie normativa tem o condão de excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias verbas de natureza salarial.

Verifica-se que os valores decorrentes do aviso prévio especial (ganhos eventuais ou gratificação ajustada) foram estipulados em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT), fixando-se os critérios e condições para que o empregado faça jus ao benefício (cláusula 21ª do CCT). Dessa forma, inexistem dúvidas que a verba paga a título de aviso prévio especial pela empresa aos empregados é uma “gratificação ajustada” ou “ganho eventual”, revestindo-se de natureza salarial, podendo ser exigida pelo trabalhador se preenchidas as condições e critérios previstos na CCT, logo, não há que se falar em caráter indenizatório.

Por sua vez, a Recorrente premia alguns de seus segurados empregados por contribuições e iniciativas para o melhor desenvolvimento das atividades sociais da mesma, ou seja, somente os empregados que tivessem atitudes ou ideias inovadoras que melhorassem a qualidade e a imagem da empresa seriam contemplados com o referido bônus (abonos).

Dentro desse contexto de verbas pagas aos segurados empregados pela Recorrente, são oferecidas as seguintes vantagens para o trabalhador: (i) demitido sem justa causa, com mais de 50 (cinquenta) anos de idade, **verba denominada de aviso prévio especial**; e (ii) **bônus** para aqueles que tivessem atitudes ou ideias inovadoras que melhorassem a qualidade e a imagem da empresa.

O caráter contraprestativo das verbas é evidente, já que as verbas só são pagas aos empregados da Recorrente, em decorrência do contrato de emprego entre eles celebrado.

Logo, não procedem as alegações de que as verbas pagas aos empregados têm natureza indenizatória, pois indenizar significa reparar, compensar, ressarcir.

Ainda dentro do contexto da legislação é bom ressaltar que não têm natureza de indenização as verbas pagas a empregados em razão de acordos trabalhistas, que são remuneratórias e, por isso, sobre elas incide a contribuição previdenciária. Isso está em consonância com o entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que decidiu: “(...) *É cediço nesta Corte que as verbas decorrentes de acordos trabalhistas celebrados com os empregados não têm caráter indenizatório, mas, ao reverso, remuneratório, devendo, pois, incidir sobre elas a contribuição previdenciária. Todavia, querendo afastar essa incidência, cabe ao interessado comprovar que tais parcelas são, na realidade, indenizatórias. (...)*” (RESP 200400799770, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 28.08.2006, p. 220).

Caminha com o mesmo entendimento, o disposto no art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), na medida em que a legislação trabalhista é aplicável subsidiariamente à previdenciária, sempre que não conflitante com a mesma. Nesse passo, dispõe textualmente o art. 457 da CLT, *in verbis*:

Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º **Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.** (g. n.)

Considerando que as verbas discutidas representam um ganho ao empregado, já que têm nítida repercussão econômica, concedidas com características de remuneração, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses excludentes do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/1991, é correta a inclusão dessas verbas na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Assim, por não estarem de acordo com o que determina a legislação pertinente, os valores pagos a título de bônus (abono) e de aviso prévio especial, caracterizado como um incentivo, integram o salário de contribuição, nos termos do art. 28, inciso I, da Lei

nº 8.212/1991, não estando enquadrados na excludente do § 9º, alínea “e” e item 7, deste mesmo artigo, bem como do art. 214, § 9º, inciso V e alínea “j”, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

A Recorrente alega inconstitucionalidade/ilegalidade da legislação previdenciária que dispõe sobre a utilização taxa de juros (taxa SELIC), frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as normas reguladas na Lei nº 8.212/1991.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, ou seja, declarada suspensa pelo Senado Federal nos termos art. 52, X, da Constituição Federal, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

***Súmula CARF nº 2:** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Esclarecemos que foi correta a aplicação do índice pelo Fisco, pois o art. 144 do CTN dispõe que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que modificada ou revogada, e a cobrança de juros (taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC) estava prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei nº 8.212/1991, transcrito abaixo:

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

Nesse sentido já se posicionou o STJ no Recurso Especial nº 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não

recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996. (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.

A propósito, convém mencionar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 4 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), nos seguintes termos:

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

Não tendo o contribuinte recolhido à contribuição previdenciária em época própria, tem por obrigação arcar com o ônus de seu inadimplemento. Caso não se fizesse tal exigência, poder-se-ia questionar a violação ao princípio da isonomia, por haver tratamento similar entre o contribuinte que cumprira em dia com suas obrigações fiscais, com aqueles que não recolheram no prazo fixado pela legislação.

Dessa forma, não há que se falar em ilegalidade de cobrança de juros, estando os valores descritos no lançamento fiscal, em consonância com o prescrito pela legislação previdenciária, eis que o art. 34 da Lei nº 8.212/1991 dispunha que as contribuições sociais não recolhidas à época própria ficavam sujeitas aos juros SELIC e multa de mora, todos de caráter irrelevável. Isso está em consonância com o próprio art. 161, § 1º, do CTN, pois havendo legislação específica dispondo de modo diverso, abre-se a possibilidade de que seja aplicada outra taxa e, no caso das contribuições previdenciárias pagas com atraso, a taxa utilizada é a SELIC.

LEI nº 5.172/1966 - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

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

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

O disposto no art.161 do CTN não estabelece norma geral em matéria de legislação tributária. Portanto, sendo materialmente lei ordinária pode ser alterado por outra lei de igual *status*, não havendo necessidade de lei complementar.

Portanto, não há que se falar em ilegalidade de cobrança da Taxa SELIC, estando os valores descritos no lançamento fiscal, bem como os seus fundamentos legais (fls. 19/20 - Volume I), em consonância com o prescrito pela legislação previdenciária.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas, entendo 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) nº 449, convertida na Lei nº 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 nº 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.

Lei nº 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;*

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 nº 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Multas de Lançamento de Ofício

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 nº 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.

De fato, a fixação da multa de ofício independe do tempo de atraso no pagamento do tributo. Para fatos geradores ocorridos a 5 anos ou no ano-base anterior, por exemplo, não significa que no lançamento relativo ao mais antigo a multa de ofício seja maior. Levam-se em consideração outros fatores, como: fraude, omissão de informações ou se apenas faltou a espontaneidade para o pagamento. Fatores esses que não influenciam a fixação da multa de mora no âmbito das contribuições previdenciárias. Na Previdência Social, essas condutas do sujeito passivo são consideradas infrações por descumprimento de obrigações acessórias e, portanto, ensejam lavratura de auto de infração, cuja multa não tem nenhuma relação com a multa de mora que, pelo art. 35 da Lei nº 8.212/1991, é fixada em percentuais progressivos, considerando o tempo em atraso para o pagamento e a fase do contencioso administrativo fiscal em que realizado: prazo de defesa, após o prazo para a defesa e antes do recurso, após recurso e antes de 15 dias da ciência da decisão e após esse prazo.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Alguns sustentam a aplicação quando, embora tenham os fatos geradores ocorrido antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. E aí consulto as Normas Gerais de Direito Tributário. Preceitua o CTN 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.

É a afirmação legislativa da natureza declaratória do lançamento, já predominante na doutrina desde a edição das obras de Direito Tributário do saudoso mestre Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 4. ed. Anotada e atualizada por Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977): “[...] De logo convém recordar que não é manso e tranqüilo o entendimento que exprimimos quanto à função do fato gerador como pressuposto e ponto de partida da obrigação tributária. Alguns autores dissentem dessa conclusão, afirmando que tal função criadora deve ser atribuída ao lançamento. Contestam estes que o lançamento tenha, como à maioria da doutrina e a nós parece ter, natureza declaratória [...]”.

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 nº 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 nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 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 nº 8.212/1991, acrescentados pela Lei nº 11.941/2009.

Lei nº 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 nº 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 nº 8.212/1991 (acrescentado pela Lei nº 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 nº 9.430/1996.

Lei nº 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.

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, 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). Ainda deixo consignado que não há sentido em se aplicar a retroatividade benéfica do art. 106, II, alínea “c”, do CTN, pois haveria cisão ou combinação de preceitos legais na aplicação da multa de mora, conduta esta não aceitável no arcabouço jurídico vigente.

Dessa forma, entendo que para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991) e não a multa de ofício fixada no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para redução da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 vigente à época dos fatos geradores.

Ronaldo de Lima Macedo.

Voto Vencedor

Conselheiro Jhonatas Ribeiro da Silva, Redator Designado:

Com as devidas homenagens, divirjo do entendimento do relator no que diz respeito à natureza jurídica da parcela que deu causa ao lançamento feito sob a rubrica de AJUDA HABITAÇÃO.

Consta no Relatório do Auto de Infração:

3.1.1.4. No tocante a rubrica AJUDA HABITAÇÃO e DIFERENÇA AJUDA HABITAÇÃO paga a empregados, cumpre ressaltar que conforme discriminado nos Anexos: AH — período de 01/2004 a 12/2004 e DH — período descontinuo de 01/2004 a 12/2004, integrantes do presente Relatório Fiscal do Auto de Infração, a referida foi paga ou creditada, de forma habitual e em várias parcelas ao mesmo empregado, tendo a Fiscalização constatado, ainda, na análise do Registro de Empregados, que não foi consignado qualquer registro de mudança de local de trabalho do empregado por motivo de transferência, afastando a possibilidade de correlação de ajuda de custo, na forma do art. 470 da CLT, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado.

De tudo o que consta nos autos, deflui-se que a assim chamada AJUDA HABITAÇÃO era concedida aos empregados que fossem designados para executar suas atividades em localidade diversa daquela de sua lotação habitual. Tal ajuda era concedida sob a forma de fornecimento de um apartamento da empresa, situado em Betim, bem como em espécie.

De tudo que se viu e discutiu, percebe-se que a ajuda habitação era paga aos funcionários da recorrida em razão da necessidade de que esses executassem atividades, a título provisório, em localidade diferente daquela em que executavam suas atividades habitualmente.

São denotativos dessa conclusão o fato de que, no período autuado, a parcela em questão foi paga a diversos funcionários e de forma alternada, o que demonstra a transitoriedade da situação.

Logo, não se está a cuidar de uma distorção da ajuda de custo prevista no art. 470 da CLT, como diz a fiscalização, mas de verdadeira parcela indenizatória destinada a custear as despesas incorridas pelos empregados que, transitoriamente, desempenhavam suas atividades em local diverso do habitual.

Nesse sentido, entendemos que a parcela em questão enquadra-se na previsão da alínea “m” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de

10.12.97) — MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/03/2012 por MARIA MADALENA SILVA, Assinado digitalmente em 13/03/2012

por JHONATAS RIBEIRO DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/03/2012 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assi-

nado digitalmente em 26/03/2012 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 28/03/2012 por MARIA MADALENA SILVA - VERSO EM BRANCO

(...)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...).

Por essa razão, impõe-se reconhecer que essa parcela não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Por outro lado, ainda que se pense de forma diversa, analisando o relatório AH, verifica-se que os valores pagos a título de Ajuda Habitação eram inferiores a 50% do valor da remuneração dos beneficiários, o que, à luz dos fatos, permite ainda enquadrar o caso vertente na hipótese da alínea “h” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

(...).

Por isso, também por esse ângulo, há que se reconhecer a natureza indenizatória da parcela.

Diante do exposto, nessa ordem de razões, conheço do recurso e dou-lhe provimento parcial para afastar a incidência da contribuição das parcelas correspondentes à AJUDA HABITAÇÃO e à DIFERENÇA AJUDA HABITAÇÃO, nos termos do voto.

Jhonatas Ribeiro da Silva.