



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

Processo nº 12963.000814/2009-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.170 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL
Recorrente DME DISTRIBUIÇÃO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/07/2008

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. AUTARQUIA. EXIGIBILIDADE.

As contribuições previdenciárias também são devidas pela administração pública, exceto em relação aos servidores titulares de cargos efetivos, contratados mediante concurso público, conforme determina o art. 40, e § 13, da Constituição Federal.

COMPARAÇÃO DE PENALIDADES. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. MP 449/2008. PENALIDADES COM MESMA NATUREZA MATERIAL.

Na comparação de penalidades realizada em observância ao princípio da retroatividade benigna e em decorrência das mudanças promovidas pela Medida Provisória nº 449/08, independente da denominação legal, devem ser comparadas as penalidades que tenham a mesma natureza material, ou seja, aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Dessa forma, não cabe a comparação da multa de mora, prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27/12/96, com multa aplicável no caso de lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares e a decadência. Acordam, ainda, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior, que lhe deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

Relatório

A fiscalização lavrou o seguinte Auto de Infração (AI) em face do sujeito passivo:

(a) AI DEBCAD 37.262.019-1, para a constituição das contribuições devidas à seguridade social, correspondentes à parte dos segurados e da empresa, incluindo a alíquota GILRAT, incidentes sobre as remunerações pagas aos seus empregados, nas competências 07/2004, 07/2005, 07/2006, 07/2007 e 07/2008, apuradas no levantamento PPR - PRÊMIO PRODUTIVIDADE.

Os valores pagos pela empresa não constariam das GFIP, o que ensejou a lavratura de Auto de Infração com CFL 68, que compõe outro PAF.

Foi efetuado o comparativo da multa mais benéfica, considerando-se a entrada em vigência da Lei 11941/09.

Por fim, o agente fiscal relata que o sujeito passivo, muito embora fosse uma autarquia, estaria sujeito ao regime jurídico das empresas privadas para o cálculo das contribuições.

As alíquotas aplicadas foram de:

- (a) 8% - contribuição dos segurados;
- (b) 20% - contribuição patronal;
- (c) 3% - adicional GILRAT.

O sujeito passivo apresentou impugnação tempestiva, na qual suscitou: (a) a nulidade do lançamento por cerceamento de defesa; (b) a decadência das contribuições lançadas (competências 07/2004 a 11/2004); (c) a sua inexigibilidade por razões de mérito, questionando, ainda, o percentual da multa aplicada neste lançamento.

Em 20/04/2010, os autos foram baixados em diligência, através do Despacho nº 538, para que fossem juntados os anexos citados no Relatório Fiscal, e para que a autoridade fiscal se pronunciasse sobre as alegações do autuado, relativas às incorreções das competências objeto do lançamento, verificando a documentação por ele juntada e esclarecendo se os valores mencionados foram ou não declarados em GFIP e devidamente recolhidos.

Em 25/06/2014, foi emitida Informação Fiscal, em que a autoridade esclareceu o que segue:

4. Durante a fiscalização realizada em 2009 foi constatado que as parcelas pagas a título de PRÊMIO DE PRODUTIVIDADE, que na "Tabela de-Rubricas" fornecida pela empresa e anexada a esta Informação Fiscal aparece com os números 82 (PRÊMIO - DE PRODUTIVIDADE 2005) e 85 (PRÊMIO DE PRODUTIVIDADE), anexo I, não constam das respectivas Folhas de Pagamento.

5. A falta das rubricas acima citadas pode ser confirmada, por exemplo, pela documentação anexada pela própria empresa em sua impugnação e que consta das folhas 509 a 558 deste processo 12963.000814/2009-91, volume 3.

6. Esclarecemos ainda que os valores lançados para os anos de 2004, 2007 e 2008 foram fornecidos pelo próprio Sr. Rulemar Pessoa Silva, Diretor Administrativo financeiro do Departamento Municipal de Eletricidade de Poços de Caldas através do documento nº DAF 025/2009 cuja cópia anexamos a esta Informação Fiscal e que os valores lançados para os anos de 2005 e 2006 foram retirados das informações entregues pela empresa em mídia digital também anexada a esta informação fiscal, anexo II.

7. Quanto ao argumento de cerceamento do seu direito ao contraditório e à ampla defesa, em razão da inexistência de demonstrativo individualizado dos funcionários que receberam as verbas de Prêmio de Produtividade esses podem ser encontrados a partir da página 139 deste processo, volume I, e foram fornecidos pela própria empresa.

8. Quanto à alegação de que é errônea a cobrança do Prêmio de Produtividade de 2005 e de 2006 em julho de 2006 e em julho de 2007 temos o que determina o Código Tributário Nacional.

9. O Código Tributário Nacional, Lei 5.172 de 27 de outubro de 1966, estabelece em seu art. 52 a ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária, abaixo descrita, e determina que ele ocorrerá em tais circunstâncias, **salvo disposição de lei em contrário**, e como veremos a seguir o Departamento Municipal de Eletricidade de Poços de Caldas - DME tem lei que estabelece outro prazo para ocorrência do Fato Gerador.

...

10. No que diz respeito aos exercidos de 2006, referente ao pagamento do ano base de 2005 e subsequentes, foi instituído o benefício do Prêmio de Produtividade pela Lei Complementar Municipal nº 89/2007 abaixo:

...

11. Ocorre que a empresa não observou o que determina a Lei Complementar nº 89, acima transcrita, e fez o pagamento dos PRÊMIOS DE PRODUTIVIDADE de 2005 e 2006 apenas em dezembro de 2007. O mesmo aconteceu com os PRÊMIOS DE PRODUTIVIDADE que deveriam ter sido pagos até 31/07/2007 e 31/07/2008, a empresa, mais uma vez, não observou a Lei Complementar nº 89 e fez os pagamentos em maio de 2008 e maio de 2009. Não há dúvida de que o Fato Gerador ocorreu no mês de julho de cada ano independentemente da data do pagamento.

12. Já para os pagamentos ocorridos em 16/04/2004 e 12/07/2005 anexamos a esta Informação Fiscal a PLANILHA

COM OS VALORES PAGOS a título de PRÊMIO DE PRODUTIVIDADE, anexo IV, e suas respectivas FOLHAS DE PAGAMENTO, entregues pela própria empresa, acrescidas de uma coluna demonstrativa dos valores declarados nas GFIP's, anexo V, nas quais fica evidente valores pagos a título de PRÊMIO DE PRODUTIVIDADE não estão nas Folhas de Pagamento e não foram declarados nas GFIP's.

*13. Não custa frisar que em sua declaração o Sr. Rulemar Pessoa Silva afirma que "... os **valores pagos** aos funcionários do Departamento Municipal de eletricidade de Poços de Caldas - DME-PC referentes ao Prêmio de Produtividade **nos anos de 2004, 2007 e 2008** são os seguintes: ..."*

14. Diante do exposto sugerimos que o débito permaneça como está.

A ciência da Informação Fiscal se deu em 18/08/2014 e não houve manifestação do interessado.

Nova diligência foi requerida em 20/11/2014, através do Despacho nº 79, para que a autoridade fiscal, considerando o disposto no art. 66 da IN SRP 3/2005, a data da ocorrência dos fatos geradores considerados na autuação, a legislação municipal citada, bem como sua vigência, se pronunciasse acerca da correção das bases de cálculo e das competências incluídas no lançamento.

Nova Informação Fiscal foi emitida em 09/09/2015, nos seguintes termos:

2. A Ação Fiscal realizada em 2009 e que culminou com o lançamento em questão foi pautada pela NÃO APRESENTAÇÃO ou APRESENTAÇÃO DEFICIENTE DOS DOCUMENTOS EXIGIDOS PELA FISCALIZAÇÃO.

2.2.1. Os arquivos digitais no formato MANAD (arquivos que devem conter as FOLHAS DE PAGAMENTO e a CONTABILIDADE da empresa) intimados pela fiscalização em vários TIF's (TERMOS DE INTIMAÇÃO FISCAL), abaixo mencionados, foram fornecidos com ERROS, o que impossibilitou o uso.

12.4 Em 17 de agosto de 2009 foi emitido o TIF - Termo de Intimação Fiscal nº 04 que intimava o DEPARTAMENTO MUNICIPAL DE ELETRICIDADE DE POÇOS DE CALDAS - DME-PC a corrigir as Folhas de Pagamento incluindo todas as Rubricas, inclusive a 208, valores descontados dos empregados para a Previdência Social; incluir nas Folhas de Pagamento os Contribuintes Individuais; Entregar em meio digital o arquivo com as Folhas corrigidas deixando na empresa, em meio papel, as Folhas originais à disposição desta fiscalização; Corrigir as GFIP's de acordo com as Folhas de Pagamento incluindo os demais Fatos Geradores de Contribuição Previdenciária. Correção essa que não foi feita até a presente data. ANEXO II.

12.5 A empresa apresentou um "RESUMO DA FOLHA DE PAGAMENTO" no qual há várias "FOLHAS DE

PAGAMENTO", o que vai de encontro à Lei 8.212 que determina que a Folha de Pagamento deverá conter todas as rubricas, de proventos e de descontos, pagas, devidas ou creditadas aos empregados e deverá ser totalizada ao final, no Resumo Geral.

12.6 Cabe observar que individualmente em nenhuma delas consta a TOTALIZAÇÃO DA FOLHA. Tal procedimento torna impossível a verificação final dos valores. Como exemplo citamos o RESUMO DA FOLHA DE PAGAMENTO apresentado a seguir que foi entregue pela empresa a esta fiscalização e está no ANEXO III:

- SP2 - 2ª FOLHA DE 2ª PARCELA DE 13º SALÁRIO;*
- SP1 - FOLHA DE SEGUNDA PARCELA DE 13º SALÁRIO;*
- PL1 - PRÊMIO DE PRODUTIVIDADE 2006;*
- FP1 - PRÊMIO DE PRODUTIVIDADE 2005;*
- FN12-FOLHA NORMAL DEZEMBRO 2007;*
- FF12-FOLHA DE FÉRIAS DEZEMBRO 2007;*
- FE12-FOLHA DE EXONERAÇÃO DEZEMBRO 2007;*
- FC7-ABONO DE NATAL;*
- FA12-FOLHA DE ADIANTAMENTO DEZEMBRO 2007.*

12.7 A empresa não corrigiu as Folhas de Pagamento o que resultou na emissão do Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória, debrcad nº37.272.618-6 código 30 no valor de R\$1.410,79 (Hum mil quatrocentos e dez reais e setenta e nove centavos) em 12/03/2010. (...)

12.8 Tal Auto de Infração em momento algum foi contestado pela empresa.

13. No mesmo período foi pedido, por várias vezes, conforme cópias dos Termos anexados aos Processos, arquivos digitais no formato MANAD ou outro exigido pela lei à época do período fiscalizado. Tais arquivos são (deveriam ser) cópias fiéis da Contabilidade e das Folhas de Pagamento da empresa. A entrega dos Arquivos Digitais é obrigatória e está prevista na Instrução Normativa abaixo transcrita...

14. Como já foi dito os arquivos digitais entregues pela empresa continham ERROS que os inutilizavam, então na tentativa de resolver o problema usamos outro sistema, o AUDIG, que era o Sistema usado na Receita Previdenciária. No AUDIG conseguimos "importar" os arquivos, porém com muitas críticas e divergências. Também não foi possível fazer a concatenação. Nos arquivos não concatenados fica impossível fazer a análise dos dados.

15. Faz-se importante salientar que durante a fiscalização e diante da insistência da auditoria em conseguir junto a empresa informações sobre as parcelas pagas aos colaboradores da empresa a fiscalização acabou por receber informações divergentes como abaixo demonstrado:

16. De acordo com o ofício entregue pelo Sr. Rulemar Pessoa Silva, Diretor Administrativo Financeiro do Departamento Municipal de Eletricidade de focos de Caldas através do documento nº DAF 025/2009 os valores PAGOS a título de prêmio de produtividade são os seguintes:

2004 - R\$672.846,42;

2007- R\$533.815,44;

2008- R\$278.875,49;

E no Resumo das Folhas de Pagamento, também em anexo, aparecem os seguintes valores:

2005- R\$367.557,96;

2006- R\$452.465,40.

Já a empresa entregou uma planilha para o mesmo período e a mesma rubrica com a seguinte informação:

2004- R\$407.259,39

2005- R\$672.935,64

2007- R\$444.441,00

R\$424.064,63;

2008- R\$533.815,44;

2009- R\$282.052,56 (período fora da ação fiscal)

Apesar da enorme dificuldade acima relatada, o lançamento foi feito, claro, pelos valores totais sem a possibilidade de individualizá-lo por empregado e especificamente em relação a este processo cuja rubrica é PRÊMIO DE PRODUTIVIDADE a auditoria utilizou os valores declarados como **pagos** em 2004, 2007 e 2008 fornecidos pelo próprio Sr. Rulemar e que os valores lançados para os anos de 2005 e 2006 foram retirados das informações entregues pela empresa em mídia digital também anexada a esta informação fiscal, ANEXO IV.

A autoridade fiscal relatou ainda que, quando os autos retornaram em diligência, o contribuinte, mais uma vez, foi intimado a apresentar os arquivos digitais, para se verificar a correção de seus argumentos. Informou que os referidos arquivos foram novamente apresentados com erros, o que inviabilizou a sua análise pelos sistemas da fiscalização, tendo sido lavrada autuação por descumprimento de obrigação acessória, o AI DEBCAD 51.029.593-2.

Esclareceu que, diante da deficiência dos documentos apresentados, o lançamento foi efetuado por meio de aferição indireta, nos termos dos artigos 446 e 447, II, §2º, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, e que, diante das informações desencontradas fornecidas pela empresa, a fiscalização utilizou, para efetuar o lançamento, as informações fornecidas pelo então Diretor Administrativo Financeiro do DME.

O contribuinte foi cientificado da nova informação fiscal em 14/09/2015 e não apresentou manifestação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (MG) julgou a impugnação parcialmente procedente, conforme decisão assim ementada:

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, tendo havido pagamento antecipado, o prazo decadencial é contado a partir da ocorrência do fato gerador.

AUTARQUIA MUNICIPAL. EMPRESA PÚBLICA. SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Para fins de cumprimento da legislação previdenciária, consideram-se empresa, entre outros, os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional.

PRÊMIO DE PRODUTIVIDADE. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integram o salário de contribuição as verbas pagas a título de prêmio de produtividade.

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI MUNICIPAL. ABRANGÊNCIA.

Lei municipal não tem o condão de excluir verbas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, instituída pela lei de custeio do Regime Geral de Previdência Social.

PRODUÇÃO DE PROVAS.

No processo administrativo fiscal, as provas devem ser apresentadas no momento da impugnação.

Diante do montante exonerado, não houve a interposição de recurso de ofício.

Intimada da decisão em 08/12/2015, através de aviso de recebimento (fl. 964), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 06/01/2016, no qual, reafirmando os fundamentos de sua impugnação, sustentou o seguinte:

Nulidade do lançamento por cerceamento de defesa

- (a) o lançamento é nulo por inexistência de demonstrativo individualizado dos pagamentos realizados, o que vai de encontro aos princípios do contraditório e da ampla defesa, pois a autuada não tem como entender de que forma a auditoria chegou aos valores das bases de cálculo lançadas;

Decadência -

- (b) o prazo de decadência é quinquenal e sua contagem se dá na forma do art. 150, § 4º, do CTN, e não na forma do art. 173, I, do Código;

Mérito -**Da natureza jurídica do autuado**

- (c) o recorrente foi constituído como entidade autárquica para a prestação de serviço público - exploração do serviço essencial de energia elétrica em favor dos munícipes de Poços de Caldas;
- (d) quem está fazendo a exploração é o próprio Ente Público através de sua administração indireta;
- (e) o recorrente tem caráter não lucrativo;

Das contribuições

- (f) por ser uma autarquia legalmente constituída, o recorrente enquadra-se no código FPAS 582, que não está sujeito ao pagamento das contribuições devidas a outras entidades e fundos;
- (g) cita decisões da justiça do trabalho em processos de que é parte e parecer da Procuradoria do INSS;
- (h) cita decisão do TJMG, que lhe concedeu a imunidade tributária recíproca em processo relativo ao IPVA;

Da natureza jurídica do prêmio produtividade

- (i) o prêmio produtividade foi instituído pela Lei Municipal 8146/2005, que lhe atribuiu natureza jurídica não salarial;

Da multa aplicada

- (j) questiona a multa de 24%, sob o argumento de que a Lei 11941/09 teria revogado os incs. I a III do art. 35 da Lei 8212/91, de forma que a multa aplicável seria de no máximo 20%, conforme o art. 61 da Lei 9430/96.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

2 Da nulidade do lançamento

A recorrente afirma que o lançamento é nulo por inexistência de demonstrativo individualizado dos pagamentos realizados, o que vai de encontro aos princípios do contraditório e da ampla defesa, pois a autuada não teria como entender de que forma a auditoria teria chegado aos valores das bases de cálculo lançadas.

Ocorre que a fiscalização relatou e demonstrou que a inexistência de demonstrativo individualizado se deu por fato atribuível ao próprio sujeito passivo, que descumpriu as obrigações acessórias impostas pela legislação tributária - não apresentação ou apresentação deficiente dos documentos exigidos pela fiscalização -, mesmo depois de re-intimado em sede de diligência.

Ainda assim, na Informação Fiscal de 25/06/2014, o agente autuante afirmou que a relação dos funcionários que teriam recebido o prêmio produtividade poderia ser encontrada a partir da página 139, tendo sido fornecida pela própria empresa, informação esta não elidida pelo recorrente.

Logo, não houve cerceamento aos direitos de defesa e do contraditório, inexistindo a alegada nulidade do lançamento.

3 Da decadência

A própria DRJ decotou do lançamento as contribuições relativas à competência 07/2004, diante da ocorrência do prazo decadencial. Veja-se:

No caso, considerando a ciência do lançamento em 21/12/2009 e a existência de recolhimentos de contribuições previdenciárias da competência 07/2004, verificados no sistema ÁGUA/CCOR, é forçoso reconhecer a decadência do lançamento relativo à referida competência 07/2004, cujo valor deve ser excluído da autuação.

O montante exonerado não implicou a interposição de recurso de ofício e, portanto, tal circunstância jurídica já não é mais controvertida neste PAF.

Inconformado, o sujeito passivo novamente suscita a decadência das competências 07/2004 a 11/2004.

Quanto à competência 07/2004, ela já foi excluída da autuação, como visto acima.

Já no tocante às competências 08/2004 a 11/2004, o recurso não deve ser provido, já que não houve lançamento nesses períodos de apuração, conforme se observa no relatório fiscal de fls. 20 e seguintes, bem como no discriminativo do débito de fl. 5.

Concluindo-se, deve ser rejeitada a preliminar de decadência.

4 Da natureza jurídica do recorrente

Com relação a esse ponto controvertido, veja-se que este relator entendeu, no PAF conexo 12963.000810/2009-11, *"que o sujeito passivo, entidade autárquica sem fins lucrativos, e obviamente integrante da administração pública indireta, presta os serviços públicos de energia elétrica mediante concessão da União, fazendo-lhe às vezes, sob um regime jurídico administrativo, e não sob um regime privado"*, de sorte que *"não está sujeito ao recolhimento das contribuições devidas a outras entidades e fundos, cujo recolhimento é próprio das empresas privadas"*.

Neste PAF, contudo, não houve o lançamento das contribuições de terceiros, mas sim das contribuições previdenciárias que também são devidas pela administração pública (contribuições dos segurados, patronal e adicional GILRAT), exceto em relação aos servidores titulares de cargos efetivos, contratados mediante concurso público, conforme determina o art. 40, e § 13, da Constituição Federal:

Art. 40. [...]

§ 13 - Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98)

Veja-se que aos servidores não ocupantes de cargos efetivos aplica-se o regime geral de previdência social, o mesmo ocorrendo em relação aos empregados contratados sob o regime da CLT, de forma que o recorrente se equivocou neste ponto.

5 Da natureza jurídica do prêmio produtividade

No entender do recorrente, o prêmio produtividade foi instituído pela Lei Municipal 8146/2005, que lhe atribuiu natureza jurídica não salarial.

A DRJ discorda dessa tese, ao entendimento de que a lei municipal assume relevância unicamente para os efeitos trabalhistas e que a competência para instituir contribuições sociais é exclusiva da União, de sorte que somente a ela competiria legislar sobre a matéria.

O acórdão de impugnação, no ponto relativo à competência para legislar sobre a matéria, parece ter toda a razão.

Todavia, acolhê-lo significaria declarar a inconstitucionalidade da lei municipal (vício de competência na edição de ato normativo), o que é defeso em grau administrativo, diante do óbice retratado na Súmula CARF 2:

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

A presunção de constitucionalidade só pode ser infirmada pela declaração em sentido contrário do órgão jurisdicional competente¹, o que não é o caso do CARF; e afirmar que o município não teria competência para legislar sobre a matéria é o mesmo que deixar de aplicar a lei municipal sob o fundamento de inconstitucionalidade, o que não pode ser admitido na esfera administrativa.

A lei em questão, em seus arts. 1º e 3º, estabelecia o seguinte:

Art. 1º - Nos termos do art. 39, § 7º da Constituição da República, fica o Departamento Municipal de Eletricidade de Poços de Caldas autorizado a conceder aos seus servidores, no exercício de 2005, uma Gratificação Especial de Produtividade, como prêmio e incentivo, nos termos desta lei.

Art. 3º - A gratificação especial de que trata o art. 1º não será incorporada aos salários dos servidores beneficiados e o seu pagamento será realizado em parcela única no prazo de até 30 (trinta) dias após a publicação desta lei.

Como se vê, a lei previa que a denominada Gratificação Especial de Produtividade, devida como prêmio e incentivo, deveria ser paga em parcela única e não seria incorporada ao salário do beneficiado.

Ao assim estabelecer, a lei retirou a natureza remuneratória da verba, que, ademais, e por ser paga em parcela única, assumiria a natureza de ganho eventual, igualmente desvinculado do salário do trabalhador. Veja-se o que dispõe o art. 28 da Lei 8212/91:

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 nº 9.528, de 10.12.97)

¹ BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 164 – 165.

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

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

7.recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Em sendo assim, a gratificação paga em relação à competência 2005 deve ser excluída do lançamento, por não se constituir, nos termos da lei instituidora, em verba destinada a retribuir o trabalho prestado ou colocado à disposição do empregador.

Apenas a título de argumentação, cabe observar que a situação é análoga ao Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, devido em função da Lei 13464/2017:

Art. 14. O valor do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira não integrará o vencimento básico, não servirá de base de cálculo para adicionais, gratificações ou qualquer outra vantagem pecuniária e não constituirá base de cálculo de contribuição previdenciária.

Entretanto, e por outro lado, o recorrente não demonstrou a existência de lei autorizadora do pagamento do prêmio para as demais competências objeto de lançamento.

Pelo contrário, relatou que, com a alteração da Lei 8146/2005 pela LC 89/2007, teria passado a efetuar os recolhimentos das contribuições.

Logo, o recurso deve ser parcialmente provido, para exclusão do valor correspondente à competência 2005.

6 Da retroatividade benigna

A recorrente alega que a multa aplicável seria de no máximo 20%, conforme o art. 61 da Lei 9430/96.

Ocorre que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) vem aplicando à presente discussão as conclusões contidas na Portaria Conjunta PGFN/RFB 14/09, segundo a qual:

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº

11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Isto é, no entender da CSRF, deverá haver comparação entre a soma das multas por descumprimento das obrigações principal e acessórias, de acordo com a redação anterior à Lei 11941/09, com a multa de ofício calculada na forma da atual redação do art. 35-A da Lei 8212/91. Veja-se:

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009. Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

(CSRF, Recurso Especial do Procurador, PAF 19647.019537/2008-31, acórdão 9202-005.667, relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, julgado em 26/07/2017, por unanimidade)

Este relator vinha discordando das conclusões da citada Portaria, mas as decisões da CSRF têm sido tomadas por unanimidade, não havendo, por outro lado, nenhuma decisão do STJ tomada em sede de recurso repetitivo.

Logo, deve ser negado provimento ao recurso voluntário neste ponto, uma vez que a autoridade fiscal aplicou as mesmas conclusões acima, conforme demonstrativo de fls. 17/19.

Cabe ressaltar que a autoridade executora do presente julgado deverá observar, na liquidação, as conclusões do Parecer retro mencionado.

7 Conclusão

Diante do exposto, vota-se no sentido de CONHECER do recurso voluntário, para:

(a) REJEITAR as PRELIMINARES de nulidade e decadência;

(b) e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para excluir do lançamento os pagamentos correspondentes à competência 2005.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado.

Com a *maxima venia*, divirjo do Relator quanto à exclusão das contribuições lançadas sobre a verba paga a título de “prêmio produtividade”, no ano de 2005.

Em sua impugnação, fls. 34 a 62, o Recorrente alegou que tal prêmio foi pago com base na Lei Municipal 8.146/05, a qual lhe conferiu natureza não salarial e não foi declarada inconstitucional.

O órgão julgador de primeiro grau, por sua vez, no Acórdão 09-58.613, fls. 945 a 961, concluiu que o município não teria competência para legislar sobre contribuições sociais e que a matéria em foco não estaria incluída entre as parcelas não integrantes do salário de contribuição, segundo dispõe a Lei 8.212/91, mantendo, assim, o lançamento fiscal.

O Relator, então, deduziu que a decisão *a quo*, ao apontar a falta de competência do município para legislar sobre a matéria, teria deixado “de aplicar a lei municipal sob o fundamento de inconstitucionalidade, o que não pode ser admitido na esfera administrativa”, razão pela qual concluiu pela exclusão das contribuições lançadas em relação ao ano de 2005.

De fato, nos termos do art. 26-A do Decreto 70.235, de 26/3/72, é vedado aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação de lei sob o fundamento de inconstitucionalidade, porém, no caso em tela, não entendemos que a decisão de primeira instância tenha afastado a aplicação da lei municipal com base em inconstitucionalidade.

Vide o seguinte trecho da decisão em comento:

A alegação do impugnante quanto à natureza não salarial do prêmio de produtividade, conforme previsão em lei municipal, também não pode prosperar.

A este respeito, cabe esclarecer que, em se tratando de ente da federação desprovido de regime próprio de previdência social, a lei municipal em comento assume relevância unicamente para os efeitos trabalhistas advindos da relação jurídica laboral entre o ente público e seus servidores (em sentido lato), mas não tem o condão de afastar a verba do conceito de salário de contribuição.

Conforme preceitua o art. 149 da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, a competência para instituir contribuições sociais é exclusiva da União, de sorte que apenas a ela compete legislar sobre a matéria, não podendo fazê-lo outro ente da federação. A estes cabe tão somente instituir contribuições – e, portanto, legislar sobre a matéria – para o custeio de seus regimes próprios de previdência (art. 149, §1º, da CRFB/88).

Assim, considerando que o crédito em questão refere-se à contribuição para o Regime Geral de Previdência Social, deve-

se observar as regras previstas na Lei Federal nº 8.212, de 1991, a qual, no art. 28, I, estabelece que o salário de contribuição, para o empregado, é composto pela sua remuneração, 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;

O §9º do mesmo art. 28 da referida Lei nº 8.212, de 1991, relaciona as parcelas não integrantes do salário de contribuição, dentre as quais não está previsto o prêmio de produtividade.

Conforme se infere da transcrição a cima, a decisão de primeira instância deixa clara a validade da lei municipal e aponta que a sua aplicação se limita aos “efeitos trabalhistas advindos da relação jurídica laboral entre o ente público e seus servidores”, asseverando, ainda, que tal diploma legal não afasta a verba em questão (“prêmio produtividade”) do conceito de salário de contribuição.

Ademais, quando a decisão *a quo* diz que “a competência para instituir contribuições sociais é exclusiva da União” e que aos demais Entes “cabe tão somente instituir contribuições para o custeio de seus regimes próprios de previdência”, está buscando demonstrar que a lei municipal não está tratando das contribuições sociais, mas sim da relação trabalhista entre o município os seus servidores, pois, para as contribuições referentes ao Regime Geral de Previdência Social, deve-se aplicar as regras previstas na Lei 8.212/91, a qual não exclui o “prêmio produtividade” do salário de contribuição.

Portanto, em nenhum momento a decisão recorrida afastou a aplicação da lei municipal sob o fundamento de inconstitucionalidade, mas apenas apontou que as contribuições sociais são tratadas pela Lei 8.212/91 e que a Lei 8.146/05, do Município de Poços de Caldas, trata da relação trabalhista, razão pela qual esta não poderia ser invocada para afastar o “prêmio produtividade” da incidência das contribuições.

Conclusão

Isso posto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira