



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.720717/2012-76
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.098 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2023
Recorrente MAGNETI MARELLI SISTEMAS AUTOMOTIVOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

ABONO DE FÉRIAS POR ASSIDUIDADE. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA DE TRABALHO. LIMITAÇÃO A VINTE DIAS DO SALÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O abono único previsto em convenção coletiva e não excedente a vinte dias do salário do trabalhador não integra o salário-de-contribuição por ter natureza eventual e ser desvinculado do salário.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PLR. REQUISITOS DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Os pagamentos de valores a título de PLR pressupõe prévia fixação de critérios e condições estabelecidos na Lei n. 10.101/2000. A ausência de prévia pactuação de programas de metas, resultados e prazos, entre a empresa e seus empregados, caracteriza não observância à Lei n 10.101/2000 e atrai a incidência de contribuições sociais previdenciárias em face dos pagamentos a título de PLR.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR NÃO EXTENSIVA À TOTALIDADE DE EMPREGADOS E DIRIGENTES. CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Mesmo com o advento da Emenda Constitucional nº 20/1998 e da Lei Complementar nº 109/2001, em se tratando de regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes sob pena de incidir contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GIFP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE

CONTRIBUIÇÕES. CFL 68. MULTA. CORRELAÇÃO COM AS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Constitui infração à legislação apresentar a GFIP com omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

O julgamento do lançamento da multa aplicada pela omissão de fatos geradores em GFIP deve considerar o resultado do julgamento dos lançamentos das obrigações principais, devendo ser afastada de sua base de cálculo as rubricas afastadas do lançamento, mantendo aquelas em relação às quais se configurou a omissão em GFIP, restando configurado o descumprimento da obrigação acessória relativa à não apresentação da GFIP com todas as informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Para fins de aplicação da retroatividade benigna sobre a multa por descumprimento de obrigação acessória lançada com fundamento no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, deve-se compará-la com aquela prevista no art. 32-A da mesma lei, que trata da mesma infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para: 1 - cancelar o lançamento do levantamento AF – abono saída de férias; 2 - determinar o recálculo das multas lançadas sobre as obrigações principais até a competência 11/2008, observando-se a redação do art. 35 da Lei nº 8.212, 1991, conferida pela Lei nº 11.941, 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória para aplicação da retroatividade benigna; 3 – determinar o recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória, afastando de sua base de cálculo os valores lançados a título de abono de saída de férias, e para seja feita a comparação entre as disposições do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, conforme redação vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa mesma lei, dado pela Lei nº 11.941, de 2009.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes Freitas, Martin da Silva Gesto e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), que julgou procedente lançamento relativo a:

1 - contribuições previdenciárias e contribuições devidas por lei a terceiros, devidas pela empresa à seguridade social e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), e o terceiros, incidentes sobre os valores pagos a título de abono saída de férias, participação nos lucros e resultados e pagamento de previdência privada a apenas uma parcela dos empregados;

2 – multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), por ter deixado a empresa de informar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) valores pagos a empregados a título de abono saída de férias, participação nos lucros e resultados – PLR para os empregados lotados nas filiais do estado de São Paulo, PLR complementar filiais 0006-07, 0008-79 e 0009-50, PLR filiais 0006-07, 0008-79 e 0009- 50 e previdência privada não extensiva a todos os segurados, infringindo assim o que dispõe o art. 32, § 5º, inciso IV do art. 32 da 8.212/1999.

Conforme relatado pelo julgador de piso (fls. 439 e ss):

Conforme relatório fiscal, a empresa pagou a seus empregados abono saída de férias, participação nos lucros ou resultados e previdência privada em desacordo com lei específica.

Não foram observados na participação dos lucros ou resultados os requisitos exigidos na Lei 10.101/2000, artigo 2º, incisos I e II e §§ 1º e 2º, ante a ausência de negociação prévia entre a empresa e seus empregados, onde deveriam constar regras quanto à fixação de princípios, critérios, condições para o efetivo pagamento da PLR. Não foram estipulados critérios quanto à fixação de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, nem houve o estabelecimento de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente (os pagamentos foram integrais). Às fls. 39 a 41 do relatório fiscal, estão transcritas cláusulas dos acordos coletivos de trabalhos 2007/2008 e 2008/2009, assinados entre Magneti Marelli Sistemas Automotivos Indústria e Comércio Ltda e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas e de Material Elétrico de Campinas, Indaiatuba, Americana, Monte Mor, Nova Odessa, Paulínea, Sumaré, Valinhos e Hortolândia, sobre o pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa.

Esclarece a fiscalização, no item 9.4.6, fl. 41, que para a matriz e filiais de Minas Gerais as Convenções Coletivas de Trabalho 2007/2008 e 2008/2009 assinadas com a Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais – FIEMG também apresentam cláusulas relativas à participação nos lucros e resultados, entretanto o Plano de Metas foi apresentado durante a ação fiscal.

O pagamento de abono de férias aos empregados, nos termos das Convenções Coletivas de Trabalho 2007/2008 e 2008/2009, assinadas com a Federação das Indústrias do estado de Minas Gerais – FIEMG estava vinculado à assiduidade do empregado (cláusula 13ª). Às fls. 38 e 39 do relatório fiscal, foram transcritas cláusulas das Convenções Coletivas de Trabalho 2007/2008 e 2008/2009, assinadas com a Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais, sobre o abono de férias.

Quanto ao pagamento de previdência privada, informa o auditor fiscal que era pago somente para parte dos segurados. Cita às fls. 41 e 42 do relatório fiscal dispositivos da Lei 8.212/1991 e do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, que regulamentam o pagamento de previdência privada no âmbito da Previdência Social.

Na aplicação da multa foi observado o disposto no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, como descrito no relatório fiscal, fl. 43, e demonstrado na planilha 10, fl. 273.

O contribuinte teve ciência das autuações, em 27/3/2012, e apresentou impugnação em 26/4/2012, fls. 291 a 334, alegando em síntese:

IMPOSSIBILIDADE DA INCLUSÃO DA VERBA PAGA A TÍTULO DE ABONO DE FÉRIAS NO CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O artigo 144 da CLT prevê, expressamente, que o abono de férias de que trata o artigo 143, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, regulamento da empresa, convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente a vinte dias do salário, não integra o salário de contribuição.

Os dois requisitos previstos, acima expressos, para concessão do abono de férias, o qual, por força de lei, não remunera o trabalho do empregado, foram observados pela impugnante.

O artigo 457 da CLT ao vincular os conceitos legais de salário, remuneração e rendimentos do trabalho em geral à contraprestação de serviço, também retira o abono de férias do âmbito dos referidos conceitos.

A própria legislação previdenciária prevê que as contribuições ora exigidas não incidem sobre as verbas pagas a título de abono de férias previsto nos artigos 143 e 144 da CLT (item 6 da alínea “e” do § 9º da Lei 8.212/1991).

O abono de férias, mesmo que tenha como critério a assiduidade dos empregados, estabelecido por Convenção Coletiva de Trabalho, não tem natureza salarial e nem pode ser considerado rendimento do trabalho, conforme doutrina e jurisprudência dominantes.

Entender diferente seria afrontar o artigo 111 do CTN.

Inexiste no ordenamento jurídico pátrio qualquer disposição que vede a vinculação do abono de férias a assiduidade do empregado.

Citado critério não desnatura a natureza jurídica do abono previsto no artigo 144 da CLT nem a sua instituição por convenção coletiva.

Não merece subsistir a exigência da inclusão das verbas pagas a título de abono de férias no salário de contribuição, por estar nitidamente desvinculado do salário, nos termos do art. 144 da CLT e art. 28, § 6º, “e”, item 6 da Lei 8.212/1991 devendo ser canceladas as exigências lançadas por meio dos DEBCADs 37.104.758-7 e 37.262.944-0.

ILEGITIMIDADE DA INCLUSÃO DA VERBA PAGA A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) NO CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Ao contrário do informado pela fiscalização, houve a prévia negociação entre a impugnante e seus empregados acerca dos termos a serem observados para o pagamento da PLR.

O acordo coletivo celebrado entre a impugnante, empregados e sindicato da categoria, para fins de regulação da PLR, cumpre os pressupostos do inciso II do artigo 2º da Lei 10.101/2000.

Inexiste na Lei 10.101/2000 qualquer obrigatoriedade de que sejam fixados objetivos e metas para se legitimar os pagamentos realizados a título de PLR. Há sim a obrigatoriedade de que o critério de pagamento decorra de regras claras e objetivas, de modo a consolidar o direito do empregado a sua percepção e também de impedir a existência de controversas quanto ao cumprimento do acordado. O ponto central do dispositivo legal é assegurar o direito à divisão de lucros, evitando que o trabalhador tenha seu direito mitigado em razão de cláusulas dúbias e de difícil interpretação.

A fixação de objetivos e metas é uma faculdade das partes envolvidas na negociação e não uma obrigatoriedade imposta pela lei.

O acordo coletivo firmado entre impugnante e sindicato é enfático acerca do valor que cada trabalhador receberá a título de PLR e sobre a forma como ocorrerão os pagamentos, não deixando aos empregados margem de dúvida quanto ao recebimento da verba.

O requisito obrigatório exigido pela Lei 10.101/2000 foi cumprido.

Não há respaldo legal para serem desconsiderados os pagamentos efetuados a título de PLR, apenas em razão da ausência de objetivos e metas.

O não atendimento às formalidades da legislação não implica na perda da natureza não remuneratória da parcela paga a título de participação nos lucros, pois o próprio texto constitucional a desvincula da remuneração (artigo 7º, inciso XI, da CF/1988).

A norma regulamentadora somente pode definir parâmetros e critérios para o pagamento da PLR, jamais alterar sua natureza, já expressa na CF/1988.

O pagamento da PLR não preenche os requisitos da habitualidade e da natureza contraprestacional essenciais à caracterização de determinada rubrica como remuneratória.

Não restou configurado nos lançamentos, o fato gerador que ensejou a cobrança das contribuições previdenciárias, razão pela qual devem ser cancelados os autos de infração lavrados por descumprimento de obrigação principal.

CORRETA NÃO INCLUSÃO DE VERBA PAGA A TÍTULO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA NO CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Não merece prosperar a cobrança de contribuição sobre a parcela paga a título de previdência privada para parte dos funcionários da impugnante, por força do disposto na Constituição Federal (art. 202, § 2º), da legislação complementar que rege a matéria (§ 1º do art. 69 da LC 109/01) e da legislação ordinária (inciso VI do § 2º do art. 458 da CLT).

A legislação pátria, inclusive a Constituição Federal, reconhece que os valores disponibilizados pelo empregador a título de previdência privada não integram o salário de contribuição, haja vista a ausência de caráter remuneratório dessa parcela. Cita o artigo 2º do Decreto-lei 2.296/1986.

Com a previdência privada não se busca remunerar o trabalho ou o serviço prestado, mas aumentar o alcance de um direito social.

A não incidência das contribuições previdenciárias sobre previdência privada foi reiterada pelos artigos 68 e 69 da Lei Complementar 108/01, de hierarquia superior às leis ordinárias que regulam a matéria.

Tanto a Lei Complementar 109/2001 como a atual redação do artigo 458 da CLT excluem os valores de previdência privada do conceito de salário, não obrigando que a utilidade seja disponibilizada à totalidade dos empregados.

A previdência privada supre lacunas do sistema previdenciário. Para as pessoas que auferem maior renda poderá viabilizar a manutenção ou aproximação da realidade financeira vivenciada ao longo dos anos.

Para os que recebem valores contidos no teto dos benefícios previdenciários, seria menor a necessidade do pagamento dessa verba, pois, a previdência oficial seria capaz de manter o nível econômico financeiro ostentado durante a atividade laboral.

Devem ser canceladas as exigências fiscais constituídas nos autos de infração lavrados por descumprimento de obrigação principal.

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO AO PRESENTE CASO E NECESSIDADE DE REDUÇÃO DA MULTA DE MORA – LEI Nº 11.941/2009.

A penalidade aplicada para as competências fevereiro, março, abril, maio, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2008, no percentual de 75% prevista no artigo 44 da Lei 9.430/1996, deve ser retificada, uma vez que esta não era aplicável às contribuições previdenciárias quando da ocorrência dos fatos geradores.

Para as competências janeiro e junho de 2008, deve ser determinada a redução da multa de mora para 20%, em razão do princípio da retroatividade benéfica previsto no artigo 106, do CTN.

É equivocada a conclusão fiscal de que a aplicação da multa de ofício veio em substituição as anteriormente previstas nos artigos 32, § 5º, e 35, II, da Lei 8.212/1991.

A aplicação retroativa da legislação em vigor não se mostra mais benéfica ao contribuinte.

Até o advento da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, tanto para os casos de recolhimento em atraso como para os lançamentos de ofício, havia previsão de uma única e igual penalidade - a multa de mora prevista no artigo 35 da Lei 8.212/1991. Não havia que se falar em multa de ofício.

Com a edição da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, passou-se a aplicar aos créditos previdenciários a sistemática de penalidades previstas na Lei 9.430/1996, multa de mora para os recolhimentos em atraso (limitada a 20% - art. 61, § 2º, da mesma Lei) e multa de ofício para os casos de constituição do crédito via fiscalização (75% - art. 44 da Lei 9.430/1996).

Como a multa de mora prevista no artigo 35 da Lei 8.212/1991 teve sua aplicação limitada a 20% pela MP 449/2008, torna-se compulsória a aplicação desse percentual em substituição aos mais gravosos previstos anteriormente (24% no momento da lavratura do auto de infração e 30% atualmente). Caso contrário, restará afrontada a retroatividade benéfica determinada pelo art. 106, II, "c", do CTN.

Não há como considerar a aplicação da multa de ofício de 75% nas competências 01/2008 a 05/2008 e 07/2008 a 12/2008, uma vez que essa penalidade não estava legalmente prevista para os casos de contribuição previdenciária e, quando esteve (Lei 8.218/91), o foi de forma mais gravosa que aquela prevista em lei posterior (8.383/91), de modo que não poderia ser considerada, sob pena de afronta ao artigo 106 do CTN.

A penalidade aplicada no presente lançamento, deve ser reduzida a 20% para todas as competências de 2008, por ser essa a multa de mora prevista também para as contribuições previdenciárias e por ser mais benéfica do que a antes prevista e aplicada nas competências janeiro e junho/2008 (multa de mora de 24% a 30%) e nas demais competências (multa de ofício de 75%).

No presente caso deve ser observado o artigo 112 do CTN, uma vez que está diante da interpretação de regimes jurídicos distintos.

Não há possibilidade de comparação, como pretendido pela fiscalização, via cumulação das penalidades previstas na Lei 8.212/1991, redação anterior a MP 449/2008, para falta de recolhimento com lançamento de ofício (art. 35, II) e de ausência de entrega ou omissão de fato gerador em GFIP (art. 32, §§ 4º e 5º) para que o valor resultante seja confrontado com a multa de 75% atualmente prevista para os lançamentos de ofício.

É irregular a pretensão de cumular penalidades referentes a infrações distintas, tratando-as como coisa única, um regime que vigorava antes da MP 449/2008 com o novo regime confirmado pela Lei 11.941/2009.

Para constatar se uma penalidade é mais benéfica ou maléfica, deve ser confrontada apenas com aquela que era anteriormente prevista.

Assim, deve ser revisto o cálculo da penalidade aplicada nos lançamentos fiscais.

**CANCELAMENTO DO DEBCAD 37.321.996-3 – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA –
FUNDAMENTO LEGAL 68 - COMPETÊNCIAS JANEIRO E JUNHO DE 2008.**

A multa aplicada no auto de infração por descumprimento de obrigação acessória se deu com base em dispositivo legal revogado.

A falta de entrega ou entrega com omissão de fato gerador em GFIP, atualmente é penalizada na forma do artigo 32-A da Lei 8.212/1991, introduzido pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A multa com base nesse dispositivo é, sem dúvida, mais favorável ao contribuinte do que a antes prevista e aplicada na autuação em tela (artigo 32, § 5º, da Lei 8.212/1991), competências janeiro e junho de 2008.

O comparativo elaborado pela fiscalização com o objetivo de demonstrar a aplicação da multa mais benéfica, na sistemática prevista no art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, é equivocado. Não se pode comparar multas aplicadas em infrações distintas.

A penalidade prevista para a omissão de fatos geradores em GFIP (art. 32- A) deve ser comparada com a então em vigor para a mesma infração (art. 32, § 5º), prevalecendo a mais benéfica, em observância ao artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

A distinção antes existente entre falta de recolhimento e omissão de informação em GFIP (art. 32, IV, § 5º, e 35 da Lei 8.212/1991), continua existindo na legislação atual. É o que se verifica em relação aos artigos 32-A e 35-A (uma decorre da omissão de informações em GFIP, e a outra da ausência de recolhimento).

A Lei 8.212/1991 é específica sobre contribuições previdenciárias. Assim, se um de seus dispositivos atualmente em vigor apresenta uma penalidade genérica para todo e qualquer tipo de omissão em GFIP, essa é a penalidade que deve prevalecer.

O artigo 112 do CTN determina uma interpretação de normas punitivas de forma mais favorável ao contribuinte.

Na hipótese de não ser integralmente cancelada a penalidade lançada por meio do DEBCAD 37.312.996-3 em razão da comprovação da não incidência das contribuições sociais sobre valores pagos a título de abono de férias, PLR e previdência privada, deve-se determinar a retificação da penalidade aplicada, afastando-se a multa prevista no revogado artigo 32, § 5º, da Lei 8.212/1991 para os casos de omissão de informações em GFIP, para que seja aplicada a penalidade atualmente prevista para essa mesma infração: R\$ 20,00 para o grupo de cada 10 omissões, nos termos do novel artigo 32-A, I, da Lei 8.212/1991.

REQUER:

O cancelamento das exigências contidas nos DEBCADs 37.104.758-7 e 37.262.944-0, uma vez que os valores pagos a título de abono de férias, participação nos lucros ou resultados e previdência privada não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros, respectivamente.

O cancelamento da multa de ofício aplicada nas competências 02/2008 a 05/2008 e 07/2008 a 12/2008, bem como a redução da multa de mora aplicada nas competências 01/2008 e 07/2008, para que sejam substituídas pela multa de mora atualmente prevista na legislação no patamar de 20%. Ou, ao menos, que sejam aplicados os percentuais previstos na redação do artigo 35, II, da Lei 8.212/1991 vigente até o advento da MP 449/2008.

No caso de não cancelamento da multa aplicada no AI 37.312.996-3, em razão da não incidência de contribuição sobre abono de férias, participação nos lucros ou resultados e previdência privada, seja retificada a penalidade aplicada, passando a valer a multa prevista no artigo 32-A, I, da Lei 8.212/1991.

A 8ª Turma de Julgamento DRJ/BHE julgou a impugnação improcedente, mantendo a totalidade do crédito tributário lançado. A decisão restou assim ementada:

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ABONO DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA 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.

A exigência de que o pagamento de plano de previdência privada deve ser extensivo a todos os segurados da empresa é condição essencial para que não haja incidência de contribuição social sobre tal parcela.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica, integra o salário de contribuição.

A parcela paga sob a denominação de Abono de Férias, vinculada a fator como assiduidade, mesmo que estabelecida em convenção coletiva de trabalho, integra a base de cálculo das contribuições sociais.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

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

Recurso Voluntário

Cientificado da decisão de piso em 28/6/2013 (fl. 455), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 25/7/2013 (fls. 465 e seguintes), por meio do qual devolve à apreciação deste Conselho as mesmas teses de defesa já submetidas à apreciação da primeira instância de julgamento administrativo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

1 - Do Abono Saída de Férias

Constatou a fiscalização que a recorrente pagava aos seus empregados da Matriz e das filiais de Minas Gerais verba denominada Abono Saída de Férias, abono este, nos termos da Convenção Coletiva de Trabalho, vinculado à assiduidade do segurado ao trabalho, de forma que não estaria desvinculado do salário por força de lei, mas seria uma forma de premiar ou gratificar os empregados, tendo assim nítido caráter salarial.

O colegiado de piso manteve o lançamento sob os seguintes fundamentos:

O contribuinte concede abono em percentual variável aplicado sobre o valor nominal mensal dependendo do número de faltas que o empregado tiver no período aquisitivo, de acordo com as convenções coletivas de trabalho celebradas com a Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais – FIEMG, anexadas na defesa, de onde extraímos:

...

A empresa busca no artigo 144 da CLT o amparo legal à sua decisão de não considerar o abono de férias como parte integrante do salário de contribuição. Entretanto, o relatório fiscal esclarece que o pagamento do abono de férias não se relaciona à conversão de dias de férias em pecúnia e está vinculado ao fator assiduidade dos trabalhadores, não se enquadrando na exceção tratada no citado artigo.

No recurso, a recorrente insiste que o lançamento de tal rubrica deve ser cancelado haja vista falta de fundamentação jurídica para sustentar sua manutenção, um vez que a norma trabalhista não institui qualquer requisito ou ainda veda a vinculação do abono ao critério de assiduidade, pois os únicos dois critérios previsto no art. 144 da CLT para a sua concessão seriam i) estar previsto em acordo coletivo e ii) não exceder 20 dias, o que a recorrente teria observado. Acrescenta que vincular o abono à assiduidade ao trabalho foi o critério mais lógico a ser utilizado por ser inerente ao próprio instituto das férias.

Entendo assistir razão à recorrente neste Capítulo, adotando como razões de decidir os fundamentos lançados no Acórdão 9202-009. 639, julgado em 27 de julho de 2021, de relatoria do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, que analisou situação muito semelhante à discutida no presente caso e decidiu no seguinte sentido:

ABONO DE FÉRIAS. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA DE TRABALHO. LIMITAÇÃO A VINTE DIAS DO SALÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

É inadmissível a incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono de férias pago em obediência à norma coletiva de trabalho e não excedente a vinte dias do salário do trabalhador.

...

Discute-se nos autos se incidem contribuições previdenciárias sobre o abono de férias decorrente de convenção coletiva de trabalho vinculado à assiduidade.

Pois bem. Não há incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono de férias pago em consonância com o disposto no art. 144 da CLT. Diante disso, se a vantagem foi estipulada mediante convenção coletiva de trabalho e limitada a vinte dias de salário do trabalhador, deve ser afastada a tributação. Para elucidação, vale transcrever os arts. 143 e 144 da CLT:

Art. 143. É facultado ao empregado converter 1/3 (um terço) do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.535, de 13.4.1977 (Vide Lei nº 7.923, de 1989))

Art. 144. O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1998)

No caso dos autos, e segundo se nota no relatório fiscal, efls. 89/90, a vantagem foi paga em função de Convenção Coletiva e não excedia a vinte dias de salário. Veja-se:

Ao empregado que durante o período aquisitivo de férias, não tiver mais de 7 (sete) faltas ao serviço, justificadas ou não, quando sair em gozo de férias, será pago um abono nos seguintes valores e condições:

a. O abono será no valor correspondente a 1/3 (um terço) do salário nominal mensal, tendo como base o salário do dia do início do gozo de férias do empregado e não poderá superar o valor máximo de R\$ 654,00 (seiscentos e cinquenta e quatro reais), para o empregado que tiver de 0 (zero) falta no período aquisitivo;

b. O abono será no valor correspondente a 1/4 (um quarto) do salário nominal mensal, tendo como base o salário do dia do início do gozo de férias do empregado e não poderá superar o valor máximo de R\$ 442,00 (quatrocentos e quarenta e dois reais), para o empregado que não tiver mais de 4 (quatro) faltas ao serviço;

c. O abono será no valor correspondente a 1/5 (um quinto) do salário nominal mensal, tendo como base o salário do dia do início do gozo de férias do empregado e não

poderá superar o valor máximo de R\$ 373,00 (trezentos e setenta e três reais), para o empregado que tiver de 4 (quatro) e até 7 (sete) faltas justificadas ou não.

Esta Turma tem decidido que não incidem contribuições sociais sobre o abono de férias pago em obediência à norma coletiva de trabalho e não excedente a vinte dias do salário do trabalhador. Veja-se:

ABONO DE FÉRIAS. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA DE TRABALHO. LIMITADO A VINTE DIAS DO SALÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Não incidem contribuições sociais sobre o abono de férias pago em obediência a norma coletiva de trabalho e não excedente a vinte dias do salário do trabalhador. (2ª Turma da CSRF, Acórdão 9202-007.857, Relatora Ana Paula Fernandes, unânime)

A vinculação do abono à assiduidade do trabalhador é objetiva e não é vedada pela lei, descabendo ao seu intérprete e aplicador criar pré-requisito não previsto. Em matéria de interpretação, “aquilo que foi dito deve prevalecer sobre o que deixou de ser; aquilo que foi dito mais diretamente deve prevalecer sobre aquilo que deixou de ser”. Mesmo que a regra dos arts. 143 e 144 fosse incompleta, o que não é o caso, seria descabido cogitar da criação de exigência não expressa, pois “as normas tributárias são incompletas (em relação à realidade) e incompletáveis por meio do uso da analogia ou da extensão criativa”², de forma que o estrito cumprimento da regra implica a não incidência das contribuições lançadas.

Os arts. 143 e 144 da CLT introduzem no ordenamento jurídico a presunção absoluta de que o abono de férias não tem natureza salarial (não integra a remuneração do empregado), não deixando qualquer espaço para prova em contrário pelo intérprete e aplicador da lei (o intérprete pode somente comprovar que a lei não incidiu sobre o fato, porque o fato não teria ocorrido como previsto na hipótese legal). Como ensina a doutrina de Alfredo Augusto Becker³ - com destaques:

As valorizações dos interesses em conflito e o critério de preferência que inspiraram a solução legislativa (regra jurídica criada para solucionar aquele conflito) participam da objetividade deste solução (regra jurídica) e não podem ser reexaminados pelo intérprete sob o pretexto de uma melhor adequação à realidade histórica posterior (ao caso concreto que realizou a hipótese de incidência daquela regra jurídica).

No caso concreto o abono estava previsto nas CCT de 2007 e de 2008 e não ultrapassava 20 dias de salários:

Convenção Coletiva de Trabalho 2007/2008 (fls. 358 a 391):

Cláusula 13ª – Abono de Férias:

Ao empregado que durante o período aquisitivo de férias, não tiver mais de 7 (sete) faltas ao serviço, justificadas ou não, quando sair em gozo de férias, será pago um abono nos seguintes valores e condições:

a) O abono será pago no valor correspondente a 1/3 (um terço) do salário nominal mensal, tendo como base o salário do dia do início do gozo de férias do empregado e não poderá superar o valor máximo de R\$ 791,00 (setecentos e noventa e um reais) para o empregado que tiver 0 (zero) falta no período aquisitivo.

b) O abono será correspondente a 1/4 (um quarto) do salário nominal mensal, tendo como base os salários do dia do início do gozo de férias do empregado e não poderá superar o valor máximo de R\$ 535,00 (quinhentos e trinta e cinco reais) para o empregado que não tiver mais de 4 (quatro) ao serviço.

c) O abono será correspondente a 1/5 (um quinto) do salário nominal mensal, tendo como base os salários do dia do início do gozo de férias do empregado e não poderá superar o valor máximo de R\$ 452,00 (quatrocentos e cinquenta e dois reais) para o empregado que não tiver mais de 4 (quatro) e até 7 (sete) faltas justificadas ou não.

[...]

§ 7º - Ficam excluídas da obrigatoriedade da presente Cláusula as empresas que já concedem abono ou gratificação de retorno de férias em valores iguais ou superiores ao aqui estabelecido, bem como aquelas que concedem prêmio por assiduidade em valor igual ou superior ao da presente Cláusula.

A Convenção Coletiva de Trabalho 2008/2009, fls. 392 a 425, é no mesmo sentido, reajustando apenas o valor máximo previsto em cada alínea da cláusula 13ª, sendo a) R\$ 874,10, b) R\$ 591,20 e c) R\$ 499,50.

Motivou o lançamento o fato de o abono estar vinculado ao fator assiduidade dos trabalhadores; entretanto, conforme decidiu a Câmara Superior, a vinculação do abono à assiduidade do trabalhador é objetiva e não é vedada pela lei, de forma que tendo sido cumpridas as exigências legais (estar previsto em acordo coletivo e não exceder a 20 dias de salário), deve ser dado provimento ao recurso neste particular.

Nesse mesmo sentido, transcrevo ainda a ementa do Acórdão 9202-009.264, de 19/11/2020:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008 ABONO DE FÉRIAS. ESTABELECIMENTO DE CRITÉRIOS OBJETIVOS NÃO VEDADOS POR LEI. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Não integram o salário-de-contribuição as verbas pagas a título de abono de férias, na forma dos arts. 143 e 144 da CLT, ainda que, nos termos de acordo, convenção coletiva de trabalho, contrato ou regulamento, condicione-se a concessão do benefício a requisitos como assiduidade ou tempo de serviço. 9202-009.264, de 19/11/2020.

Ainda nesse mesmo sentido, os Acórdãos 9202-008.018, 9202-008.357 e 2301-009.863.

Isso, posto entendo por dar provimento ao recurso neste Capítulo.

2 – Do Pagamento da Participação em Resultados (PPR)

Narra a autoridade lançadora que houve o descumprimento dos requisitos legais necessários ao pagamento de PPR, quais sejam, ausência de negociação prévia entre a empresa e os empregados, na qual deveriam constar regras quanto à fixação de princípios, critérios e condições para o seu pagamento, além de não terem sido estipulados critérios quanto à fixação de índices e produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, tampouco estabelecimento de “programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente”, ou seja, os pagamentos foram integrais. Ressalta ainda que o lançamento não abrangeu a Matiz e as filiais de Minas Gerais por ter a empresa, em relação a estas, apresentado documentação comprobatória do cumprimento dos requisitos legais exigidos.

A recorrente se defende afirmando que houve a prévia negociação com seus empregados, citando parte do Acordo (fl. 476), de forma que cumprido o inciso II do art. 2º da Lei nº 11.101, de 2002, além do que inexistia qualquer obrigatoriedade de fixação de objetivos e metas na lei, devido a expressão ‘podendo ser considerados, entre outros’.

A matéria já foi cuidadosamente apreciada pelo julgador de piso, cujos fundamentos, com os quais concordo, reproduzo:

Sustenta o contribuinte em sua defesa, embasado no artigo 7º da Constituição Federal/1988, que não há incidência de contribuição sobre valores pagos a empregados a título de participação nos lucros e resultados da empresa e que a Lei 10.101/2000 não exige a definição de objetivos e metas a serem alcançados, mas a obrigatoriedade de que o critério de pagamento decorra de regras claras e objetivas.

A Lei 10.101/2000 pôs fim à discussão acerca da aplicabilidade do dispositivo constitucional, art. 7º, pois passou a regulamentar a participação do trabalhador nos lucros ou resultados da empresa.

A Lei 8.212/1991, no artigo 28, § 9º, alínea “j”, condiciona a exclusão da parcela de participação nos lucros ou resultados do salário-de-contribuição dos segurados à estrita observância da Lei que regulamentou o dispositivo constitucional.

Os requisitos a serem atendidos estão elencados na Lei 10.101/2000, em especial nos incisos I e II do § 1º do artigo 2º:

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 acordo, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I – índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

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

Vê-se que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas; mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para a revisão do acordo; critérios e condições, tais como: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

A lei não determina que os critérios e condições a serem estabelecidos devam ser, obrigatoriamente, o estabelecimento de metas ou resultados, contudo, não se trata de faculdade, como quer o sujeito passivo. Os critérios e condições adotados devem constar obrigatoriamente do instrumento de negociação e devem, conforme os parâmetros sugeridos na lei, buscar atingir o objetivo do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, ou seja, “instrumento de integração entre capital e o trabalho e como incentivo à produtividade”. Devem, portanto, buscar o envolvimento efetivo dos funcionários na busca dos resultados.

Constam das fls. 208 a 212 e 213 a 217, cópias dos Acordos Coletivos de Trabalho – Participação nos Lucros e Resultados de 2007 e 2008, respectivamente, assinados entre a Magneti Marelli Sistemas Automotivos Indústria e Comércio Ltda e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas e de Material Elétrico de Campinas, Indaiatuba, Americana, Monte Mor, Nova Odessa, Paulínea, Sumaré, Valinhos e Hortolândia.

Na cláusula segunda dos acordos é estipulado o valor a ser pago a título de PLR.

Cláusula 1ª Da Fundamentação Legal [...]

Parágrafo 1º - considerando atingimento do plano de metas internos, conforme discutido e aprovado pela comissão eleita, fica acordado entre as partes sindicato, empresa e trabalhadores reunidos em assembléia, o pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados.

Cláusula 2ª - Do Valor.

O valor da participação nos lucros e resultados, será de R\$ 2.600,00 (dois mil e seiscentos reais), sendo certo que será pago um adiantamento de R\$ 1.400,00 (hum mil

e quatrocentos reais), no dia 20 de junho de 2007 e R\$ 1.200,00 (hum mil e duzentos reais) até o dia 15 de janeiro de 2008, considerando a cláusula primeira parágrafo primeiro (ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DE 2007). [...]

Cláusula 2ª - do Valor (ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DE 2008).

O valor da participação nos lucros e resultados, será de R\$ 3.000,00 (três mil reais), sendo certo que será pago um adiantamento de R\$ 1.800,00 (hum mil e oitocentos reais), no dia 20 de junho de 2008 e R\$ 1.200,00 (hum mil e duzentos reais) até o dia 15 de janeiro de 2009, considerando a cláusula primeira parágrafo primeiro.

Constata-se, portanto, que, tendo a empresa optado pelo pagamento da PLR conforme disposto nos acordos coletivos, não observou o comando da Lei 10.101/2000.

Houve apenas a fixação do valor a ser pago como participação nos lucros ou resultados, sem o envolvimento efetivo dos funcionários na busca dos resultados, contrariando o disposto no § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000.

As disposições dos Acordos Coletivos de Trabalho, quanto à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, não atendem aos requisitos da lei. Logo, os pagamentos de parcelas referentes à participação nos lucros ou resultados que não observem os ditames da legislação específica, como é o caso, integram o salário de contribuição.

A Lei nº 10.101/00 foi cristalina quando, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos, das regras adjetivas e os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, de forma que o programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claro as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba.

No Acordo Coletivo de Trabalho apresentado pela recorrente (fls. 208 e ss) não se vê a presença de nenhum desses requisitos, previstos no § 1º do art. 2º da Lei nº 11.101, de 2002, restando claro o seu descumprimento. Pelo contrário, a leitura do acordo (cláusula terceira) deixa claro que para receber a PPR basta ser empregado da empresa. No parágrafo primeiro da cláusula primeira há menção a um plano de metas internos. Além de não constar tal plano dos autos, a simples menção nos ACT a “atingimento de plano de metas internas” não satisfaz a exigência prevista em lei, no sentido de que “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 – índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.”. No caso concreto não há regras e nem metas a serem atingidas, bastando ser empregado da empresa para recebimento do PPR, restando configurado o descumprimento da lei, tendo a verba paga a título de PPR nítida natureza salarial, de forma que deve ser mantido o lançamento desta rubrica.

3 - Previdência Privada concedida a alguns empregados

Constatou ainda a fiscalização que a empresa pagou ainda previdência privada para alguns poucos empregados (fls. 274 e ss), o que estaria em desacordo com legislação previdenciária, que assim determina:

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)

[...]

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT.

No recurso a recorrente contesta o fundamento trazido pelo julgador piso quanto à sua alegação de que a alínea ‘p’ do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, acima copiada, teria sido tacitamente revogada pela LC 109/2001.

Inicialmente ressalto que o disposto em comento está em perfeita consonância com o que determina o artigo 16 da Lei Complementar nº 109/01, inserido na Seção II do Capítulo II da referida Lei Complementar, que trata dos planos de benefícios de entidades fechadas:

Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores ".(grifei).

A partir da emenda Constitucional nº 20, de 1998, passou a existir a possibilidade de que os pagamentos à previdência complementar deixassem de integrar a remuneração dos participantes, nos termos da lei ordinária; antes mesmo da EC 20/1998, a Lei nº 8.212, de 1991, já trazia previsão sobre a matéria, no sentido de que não integram o salário de contribuição para fins previdenciários “*o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;*”.

Entretanto, conforme previsão constitucional, o regime de previdência privada seria regulado por Lei Complementar, de forma que em 2001 foi publicada a Lei Complementar nº 109, de 29/5/2001, que trouxe as seguintes disciplinas, derogando a alínea “p” do § 9º do art. 28 naquilo que não lhe é compatível, mormente quanto aos plano de benefícios de entidades abertas, pois conforme art. 26 da referida lei:

1 - Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas

Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou

II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiais.

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo

abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

... (Grifou-se)

A jurisprudência deste Conselho vem se consolidando no sentido de que após a publicação da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado de previdência complementar é que a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes, podendo, no caso de plano de previdência complementar em regime aberto, ofertar o plano a determinados grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada à produtividade.

Entretanto, no caso concreto, não há nos autos informação se tal pagamento a título de previdência privada teria se dado em regime aberto ou fechado, o que também não foi questionado pela recorrente, a quem caberia o ônus comprobatório para desconstituição das acusações fiscais a ela impostas, de forma que, na ausência de qualquer questionamento nesse sentido e também de qualquer comprovação, deve ser o lançamento mantido sob os fundamentos já lançados pelo julgador de piso, com os quais concordo, adotando-os como minhas razões de decidir:

Ressalte-se que a Lei Complementar 109/2001 não revogou o artigo 28, § 9º, “p”, da Lei 8.212/1991 e alterações. São competências em matérias diversas a serem exercidas por diversas leis, sejam ordinárias ou complementares.

Havendo contrato de previdência complementar privada, para que haja a contraprestação futura, é necessário o pagamento constante por parte do segurado, o que, no caso, é feito pela empresa. Logo a despesa do empregador converte-se em benefício econômico para seus segurados, porquanto cuida de vantagem auferida em decorrência de seu trabalho, configurando tal parcela salário utilidade e, por conseguinte, integrando o salário-decontribuição.

Entretanto, abrindo a possibilidade da parcela paga pela empresa a título de previdência complementar não integrar o salário-de-contribuição, a lei determinou a obrigatoriedade do programa estar disponível a todos os trabalhadores, empregados e diretores. Presente a isonomia na distribuição dessa vantagem econômica dada aos segurados, é excluído do salário-de-contribuição a importância paga pela empresa. Isso porque assim estaria desconfigurada circunstância em que houvesse o privilégio de alguns em detrimento dos demais dentro da mesma empresa. A impugnante não logrou provar tal requisito, ao contrário, confirmou o asseverado pela fiscalização, de que apenas alguns segurados possuíam tal benefício, ao alegar que a condição estabelecida na Lei 8.212/1991 (artigo 28, § 9º, alínea “p”) não está presente no Decreto-lei 2.296/1986.

4 – DA MULTA DE MORA E DE OFÍCIO

Protesta ainda a recorrente pela não aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, prevista na Lei nº 9.430, de 1996, aplicada nas competências fevereiro a maio e julho a dezembro de 2008, em razão da comparação com as multas antes previstas no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, por concluir a autoridade fiscal ser aquela mais benéfica que estas.

Protesta ainda que nas competências janeiro e junho seja aplicada a multa moratória de 20% prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Sem delongas, em relação às competências até novembro de 2008 deve ser acatado o pleito recursal neste capítulo.

A Lei nº 11.941, de 2009, revogou alguns dos dispositivos da Lei nº 8.212, de 1991, que estabeleciam penalidades, e acrescentou a essa mesma Lei os arts. 32-A e 35-A, que trouxeram novas penalidades quando da constatação das mesmas infrações.

Considerando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, sendo pacífica em ambas as Turmas de Direito Público a admissão da retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20% (remete ao art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996), uma vez que multa antes lançada era denominada na Lei nº 8.212, de 1991, de multa de mora, mesmo em lançamentos de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional propôs a inclusão na lista de dispensa de contestar e recorrer o seguinte tema:

1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Assim, a própria Fazenda Nacional já se curvou à jurisprudência do STJ para desistir de contestar e recorrer da matéria e assim acatar a aplicação, nos lançamentos relativos a fatos geradores anteriores à MP nº 449, de 2008, a multa moratória de 20% nas hipóteses em que esta era mais benéfica.

Entendo, diante dos fatos apontados, que mesmo se tratando o presente caso de lançamento de ofício, a multa imposta a recorrente deve ser recalculada conforme a redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

Já com relação à competência 12/2008, trata-se de período posterior à edição MP 449, de 3 de dezembro de 2008, que acrescentou à Lei nº 8.212, de 1991, o art. 35-A, segundo o qual “Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no [art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#)”, de forma que nesta competência correto o lançamento da multa no percentual de 75%.

5 – Da Multa por Descumprimento de Obrigação Acessória

Foi ainda imputada à recorrente multa por descumprimento de obrigação acessória, por ter a recorrente deixado de informar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias nas competências do lançamento.

Considerando o disposto nos Capítulos 1 a 3 deste voto, onde se conclui pela manutenção parcial do lançamento das obrigações principais, exceto em relação ao abono de saída de férias, não restam dúvidas que as omissões relativas à valores pagos a título de PLR e Previdência Privada existiram.

Assim, por haver correlação entre a multa em discussão e as obrigações principais, esta deve ser recalculada, afastando de sua base de cálculo os valores lançados a título de abono de saída de férias.

Além disso, assiste razão à recorrente quanto ao pedido para que seja aplicada a legislação mais benéfica, em atenção ao princípio da retroatividade benigna.

Embora o Auditor-Fiscal já tenha, quando do lançamento, efetuado a comparação das multas aplicadas, entendo que para fins de aplicação da retroatividade benigna, a multa ora em discussão deve ser comparada com aquela prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja,

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#) [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#) [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

...

Isso porque a penalidade que se discute no presente processo estava antes prevista no § 5º do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo que revogado pela Lei nº 11.941, de 2009, sendo que esta mesma lei acrescentou à Lei nº 8.212, de 1991, o art. 32-A, acima copiado, que trata de nova penalidade quando da constatação da mesma infração que se discute, de forma que a comparação para fins de aplicação da retroatividade benigna deve ser efetuada comparando-se as disposições do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, conforme redação vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa mesma lei, dado pela Lei nº 11.941, de 2009.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para:

1 - cancelar o lançamento do levantamento AF – ABONO SAIDA DE FÉRIAS;

2 - determinar o recálculo das multas lançadas sobre as obrigações principais até a competência 11/2008, observando-se a redação do art. 35 da Lei nº 8.212, 1991, conferida pela Lei nº 11.941, 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, para fins de aplicação da retroatividade benigna;

3 – determinar o recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória, afastando de sua base de cálculo os valores lançados a título de abono de saída de férias, e para seja feita a comparação entre as disposições do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, conforme redação vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa mesma lei, dado pela Lei nº 11.941, de 2009, para fins de aplicação da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

Fl. 18 do Acórdão n.º 2202-010.098 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13603.720717/2012-76