



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

Processo nº 13864.000497/2010-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-003.383 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2013
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente TOWER AUTOMOTIVA DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2007

REMUNERAÇÃO - CONCEITO

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

A Participação nos Resultados (PPR) é extensiva aos ocupantes de cargo de liderança, pois estes contribuem diretamente para o resultado da empresa, não havendo razão para distinção entre eles e os empregados subordinados.

Os acordos coletivos demonstram que os pagamentos efetuados respeitaram a periodicidade de 02 (duas) parcelas ao ano, dentro de limite de um semestre civil. Inexistência de incidência de contribuições previdenciárias.

ABONO ÚNICO - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os abonos únicos, previstos em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 16/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN.

ABONO ESPECIAL DE FÉRIAS

A rubrica intitulada “Abono Especial de Férias” paga em desacordo com a legislação previdenciária integra o salário de contribuição por possuir natureza salarial.

LISTA DE CO-RESPONSÁVEIS

Os diretores ou sócios somente poderão constar na lista de co-responsáveis do lançamento fiscal como mera indicação nominal de representação legal,

mas não para os efeitos de atribuição imediata de responsabilidade solidária, visto que deverão ser observadas as condições previstas no artigo 135, do CTN.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.

Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de manter no lançamento somente os valores pagos a ocupantes de cargo de liderança, nas rubricas PPR, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento ao recurso, no argumento do pagamento em período inferior a um semestre civil ou duas vezes ao não, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; d) em negar provimento ao recurso, na questão do abono especial de férias, nos termos do voto da Relatora, vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que votou em dar provimento ao recurso nesta questão; d) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, no argumento do pagamento com base em aferição de lucros, nos termos do voto da Relatora; b) em excluir do lançamento os valores referentes a abono único, nos termos do voto da Relatora; c) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de decidir que a Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg e a Relação de Vínculos VÍNCULOS, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do

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

Autenticado digitalmente em 24/07/2013 por DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 25/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa; d) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); d) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); e) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); III) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; Redator: Mauro José Silva (Multa) e Damião Cordeiro de Moraes (PPR). Declaração: Damião Cordeiro de Moraes.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Redator designado.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Redator e Declaração de Voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira, Mauro Jose Silva, Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos segurados.

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

Autenticado digitalmente em 24/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 25/10

/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, As

sinado digitalmente em 24/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por DAMI

AO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 30/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conforme Relatório Fiscal (fls. 49), o fato gerador das contribuições lançadas é o pagamento, pela empresa a seus empregados, de verbas intituladas “Abono Especial de Férias” (apenas para os empregados da filial de Betim), “Abono Salarial”, ambos constantes de Acordo Coletivo de Trabalho, e “Participação nos Resultados em desacordo com a legislação específica, verbas estas consideradas pela fiscalização como remuneração indireta e sobre a quais a empresa não fez incidir contribuição previdenciária.

O agente autuante informa que a empresa pagou valores a título de PPR sem, contudo, ter obtido lucro a ser distribuído, mas sim prejuízo, conforme Demonstrações de Resultados de Exercício.

Esclarece, ainda, que nos Acordos Coletivos que tratam da Participação nos lucros, não constam os requisitos previstos no § 1º, do art. 2º, da Lei 10.101/2000, para os empregados ocupantes de cargos de confiança, quais sejam, diretores, gerentes e coordenadores.

Segundo ainda relato fiscal, para o estabelecimento Betim foram pagos PPR nas competências 02/2006 e 07/2006, 02/2007 e 07/2007, ou seja, em periodicidade inferior a um semestre civil, contrariando o disposto no art. 3º, § 2º, do mesmo diploma legal.

A autoridade autuante explica que, em respeito ao art 106, inciso II, alínea "c" do CTN, da confrontação da aplicação da legislação da época dos fatos geradores (04/2006 a 12/2007) com as alterações sofridas através da MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, verificou-se que a legislação atual é mais benéfica à empresa nos meses de 01/2006, 03/2006 a 01/2007, 03/2007 a 07/2007, 09/2007 a 11/2007 e 13/2007, nos quais foram aplicadas a multa de ofício de 75%, conforme art. 44 da Lei nº 9.430/96, e demonstrado em planilha anexa.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 05-36.108, da 6ª Turma da DRJ/CPS (fls. 923 do processo 13864.000492/2010-03), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 1.170 do processo 13864.000492/2010-03), repetindo as alegações trazidas na impugnação.

Preliminarmente, insiste na nulidade do AI por não ter sido indicada, no relatório FLD, a Lei 10.101/00, o que, segundo entende, afronta o art. 142, do CTN, e art. 37, da CF, pois retira da recorrente a certeza dos efetivos fundamentos da autuação, já que o relatório fiscal não está em consonância com o relatório de fundamentos legais.

No mérito, discorre sobre a natureza da PR ou PLR, trazendo a posição dos tribunais superiores sobre a matéria, na tentativa de demonstrar que somente o pagamento denominado PLR, em comprovada fraude da lei, é que deve ser descaracterizado, o que não ocorreu no presente caso, já que a fiscalização não apontou a fraude no pagamento da PLR feita pela recorrente aos seus empregados.

Qualifica de absurda a afirmação da fiscalização no sentido de que a PR só poderia ser paga caso a empresa demonstrasse lucro e/ou superávit no final do exercício, pois isto significaria restringir o conceito de resultado, algo que não foi feito pelo constituinte e pelo legislador ordinário.

Esclarece que, tanto para os trabalhadores da unidade de Arujá, quanto para os de Betim, os documentos anexos demonstram claramente que se trata de um Programa de Participação nos Resultados, estando o pagamento da participação atrelado a metas globais e

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

Autenticado digitalmente em 24/07/2013 por DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 23/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por BERNARDETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 30/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

individuais, claramente especificadas no referido documento, deixando claro que, em nenhum momento, há menção de necessidade de alcance de lucro ou de resultado financeiro.

Quanto à alegação de inexistência de regras claras e objetivas para cargos de confiança, alega que a fiscalização se intrometeu com opiniões subjetivas no conteúdo das metas eleitas pelas partes, e reafirma a intenção que a recorrente possuía de criar um programa para diferenciar o pagamento da participação para os chamados “cargo de confiança” e que, como tal programa não foi criado, toda essa categoria de empregados recebeu seus valores relativos ao PPR de acordo com as metas globais e individuais aplicáveis aos demais empregados.

Entende que, nada obstante não ter sido criada a nova forma de apuração estabelecida na “cláusula 6.1” dos programas de 2006 e 2007, não pode a fiscalização simplesmente retirar a natureza jurídica do pagamento da PR aos ocupantes de cargos de confiança, sob pena de descaracterizar o PPR da empresa, o que seria absurdo.

Relativamente à alegação de existência de pagamentos em período inferior a um semestre civil, explica que os pagamentos relativos aos programas de participação de Betim, para os anos de 2006 e 2007, possuem previsão de pagamentos em 02/2007 e 02/2008 respectivamente, ou seja, os valores relativos ao PR possuem data de pagamento sempre para o mês de fevereiro do ano seguinte, mas o programa também prevê um adiantamento a ser pago sempre em julho do ano vigente, razão pela qual, em relação ao plano de 2006, houve um adiantamento em 07/2006 e o pagamento da efetiva PR em 02/2007, o que ocorreu também para a PPR de 2007.

Conclui que não há que se falar em pagamento de PR em período inferior a um semestre civil, haja vista que a recorrente efetua pagamento de uma parcela em julho e a outra somente em fevereiro do outro ano, ou seja, 07 meses após o pagamento do adiantamento, restando claro que os valores relativos à 02/2006 referem-se à PR de 2005, e os valores de 07/2006 e 02/2007, referem-se à PR de 2006, assim por diante.

Assevera que em nenhum dos anos objeto do AI houve violação da regra de pagamento da PLR e, mesmo que assim não se entenda, o fato de a recorrente haver pago em 02/2006 e 07/2006 não teria o condão de transformar a PR em parcela salarial, pois mesmo que os pagamentos da PR não obedecessem a periodicidade prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/00, tal fato não transmudaria a natureza jurídica da verba participativa em verba de caráter salarial, uma vez que, consoante o disposto no art. 7º, inc. XI, da CF, a PR está desvinculada da remuneração, não havendo que se falar em incidência de contribuição previdenciária.

Ressalta que, se o executivo, por decreto, pode alterar essa condição contida no art. 3º, § 4º, da Lei 10.101/00, quanto mais um acordo coletivo, que tem força de lei, e muito mais ainda quando se fala de situações excepcionais e justificadas, e traz julgado do CRPS nesse sentido

Em relação aos Abonos, salienta que a PGFN expediu Ato Declaratório nº 16/2011, autorizando a dispensa de apresentação de contestação e interposição de recursos, e a desistência dos já interpostos, quando o objeto for a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de abono único previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, como no caso dos presentes autos.

Quanto ao Abono de Férias, salienta que foi pago em razão das Convenções Coletivas e não substitui o abono de férias constitucional, tratando-se de um abono pago pela recorrente ao empregado que, durante o período aquisitivo das férias, não possuiu mais de 7 faltas justificadas ou não.

Transcreve o art. 144 da CLT, com a redação vigente antes da Lei 9.528/97, para demonstrar que a natureza jurídica de tal verba sempre foi desvinculada do salário, para todos os efeitos legais, especialmente trabalhistas e previdenciários.

Traz o entendimento de que, por não ser uma verba paga decorrente do trabalho realizado, mas sim do empenho e dedicação do empregado em cumprir seu horário, os valores pagos a título de “Premio Assiduidade”, equiparado ao presente “Abono de Férias”, não deve integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Espera, caso as razões expostas não sejam acatadas, que os abonos pagos em valores iguais ou correspondentes a 10 dias de salário de cada trabalhador sejam excluídos das bases de cálculo, remanescendo apenas os valores excedentes a esse parâmetro, nos termos do art. 144, da CLT, e art. 28, § 9º, alínea d, da Lei 8.212/91.

Sobre o Abono Especial, observa que a Magna Carta restringiu a incidência de contribuições aos rendimentos do trabalho, de modo que não integram a base de cálculo das aludidas contribuições quaisquer pagamentos cuja natureza não seja de contraprestação de serviço/trabalho realizado por pessoa física, sendo que tal verba não corresponde a qualquer hora trabalhada, sendo apenas um estímulo para o cumprimento do ofício a ser realizado pelo empregado, de modo que não deveria integrar os respectivos salários de contribuição..

Relativamente ao valor do débito, impugna especialmente o valor da multa aplicada, entendendo que a fiscalização confundiu multa de mora e multa de ofício, deixando de aplicar a legislação mais benéfica ao contribuinte em todo o período da autuação.

Tenta demonstrar que a multa de mora de 75% somente pode ser comparada com a multa de mesma natureza que, antes era de 24%, prevista no art. 8.212/91, que é a que deveria ser aplicada para todo o período, pois essa é a penalidade mais benéfica ao contribuinte, independentemente da multa por eventual obrigação acessória.

Requer, por fim, que sejam excluídos, da autuação, o presidente e os diretores listados no relatório de vínculos, a fim de se evitar futuros prejuízos, uma vez que o art. 13, da Lei 8.620/93 foi expressamente revogado com a publicação da Lei 11.941/2009.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Preliminarmente, a autuada alega nulidade do AI por não ter sido indicada, no relatório FLD, a Lei 10.101/00, o que, segundo entende, afronta o art. 142, do CTN, e art. 37, da CF.

Contudo, o Decreto 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estabelece, em seu art. 59, que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso presente, não houve a ocorrência de nenhuma das hipóteses de nulidade elencadas acima já que o AI foi lavrado por autoridade competente e não ficou configurada a preterição do direito de defesa, pois foi dada ciência ao contribuinte do Auto de Infração, juntamente com todos os relatórios que a compõem, inclusive o Relatório Fiscal que, juntamente com o Relatório de Fundamentos Legais do Débito, encerram toda a fundamentação legal necessária para proporcionar a empresa, ampla defesa.

Conforme afirmado pela própria recorrente, a fiscalização mencionou diversas vezes, no Relatório Fiscal, que houve descumprimento da Lei 10.101/00.

E sendo o Relatório Fiscal parte integrante do AI, conforme expresso na própria folha de rosto do AI, o presente lançamento, ao contrário do que entende a autuada, se encontra revestido de todas as formalidades legais, vez que não houve omissão dos fundamentos legais que amparam o procedimento adotado pela fiscalização.

Assim, todos os elementos necessários ao exercício da ampla defesa pela recorrente se encontram no presente documento de constituição do crédito previdenciário, AI.

Nesse sentido, rejeito a preliminar de nulidade do AI.

No mérito, a recorrente tenta demonstrar que as verbas pagas a título de PPR, “Abono Especial de Férias” e “Abono Salarial” não possuem natureza salarial e, portanto, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Todavia, a condição de se tratar ou não de salário não está vinculada ao interesse da fonte pagadora em, com aquele pagamento, assalariar ou não seu empregado. Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar as verbas pagas da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

Portanto, no caso presente, impõe verificar se no pagamento das parcelas pagas pela empresa autuada foram observados os critérios e regras estabelecidos pela Lei 8.212/91 e Lei 10.101/00.

PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS - PPR

A fiscalização entendeu que os valores pagos pela empresa a título de PPR se enquadram no conceito legal de remuneração, pois não houve observância do disposto na lei 10.101/00.

Constatou, inicialmente, que a empresa efetuou pagamento a esse título sendo que houve prejuízo no exercício.

Já a recorrente alega que a empresa pode distribuir resultados mesmo não havendo lucro.

De fato, analisando a legislação que trata da matéria, não se verifica a exigência de “lucro” no exercício ou “resultado contábil positivo” para que se possa realizar o pagamento a título de participação nos resultados.

O art. 2º, § 1º, da Lei 10.101/00 determina que podem ser considerados, para fins de pagamento do PPR, os critérios de produtividade, qualidade, programas de metas, resultados pactuados previamente, entre outros.

Ou seja, a meta pactuada pode não ser o alcance de lucro, e sim, por exemplo, o aumento de produtividade de cada trabalhador ou de um determinado setor da empresa.

E como, no caso presente, os acordos coletivos trazidos aos autos demonstram que a PPR da empresa estava condicionada ao atingimento de resultados, e não de lucro, e como não há, nos autos, informações de que não tenham sido implementadas as condições pactuadas no acordo coletivo, entendo que a existência de prejuízo não configura descumprimento da Lei 10.101/00, conforme afirmou a autoridade lançadora.

Contudo, entendo que o crédito deva ser mantido, em razão das demais irregularidades apontadas pela fiscalização.

Constata-se, dos documentos juntados aos autos, que as metas ali definidas não são aplicáveis aos trabalhadores ocupantes de cargos de liderança, que, de acordo com o item 6.1 dos acordos anexados, tais empregados teriam sua participação nos resultados, prevista em programa de avaliação específica.

Ocorre que tal programa não foi implementada, o que foi confirmado pela própria recorrente em sua peça recursal.

Portanto, tal categoria de trabalhadores recebeu PPR sem que houvesse um acordo com a participação do sindicato, contendo “regras claras e objetivas quanto afiação dos direitos substantivos da participação”, ou mecanismos de aferição para o cumprimento do acordado, uma vez que eles foram expressamente excluídos dos acordos firmados entre empresa e sindicato representante dos trabalhadores para os exercícios de 2006 e 2007.

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

Autenticado digitalmente em 24/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 25/10

/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, As

sinado digitalmente em 24/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por DAMI

AO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 30/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, quanto aos ocupantes de cargos de liderança, houve o descumprimento do art. 2º, § 1º, da Lei 10.101/00, devendo o crédito lançado a esse título ser mantido em sua integralidade.

Da mesma forma, a fiscalização constatou o descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000, já que houve pagamentos de PPR nos meses de fevereiro e julho dos anos de 2006 e 2007, ou seja, em periodicidade inferior a um semestre civil.

A recorrente não nega tal fato, mas apenas esclarece que a empresa efetua pagamento de uma parcela em julho e a outra somente em fevereiro do outro ano, ou seja, 07 meses após o pagamento do adiantamento, restando claro que os valores relativos à 02/2006 referem-se à PR de 2005, e os valores de 07/2006 e 02/2007, referem-se à PR de 2006, assim por diante.

Todavia, a Lei nº 10.101/2000 é clara ao vedar o pagamento ou antecipação da PPR em "*periodicidade inferior a um semestre civil*", não fazendo qualquer ressalva quanto ao período de apuração.

Dessa forma, entendo que houve descumprimento do art. 3º, da Lei 10.101/00, devendo os valores pagos a esse título integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

A recorrente alega, ainda, que, mesmo que se entenda que houve violação ao disposto na Lei 10.101/00, tal fato não teria o condão de transformar a PR em parcela salarial, já que não transmutaria a natureza jurídica da verba participativa em verba de caráter salarial, uma vez que, consoante o disposto no art. 7º, inc. XI, da CF, a PR está desvinculada da remuneração, não havendo que se falar em incidência de contribuição previdenciária.

Entretanto, para que não incida a contribuição social, a empresa deve, sim, observar o disposto na Lei 10.101/00.

Esse também é o entendimento da ministra Eliana Calmon, do STJ, que se manifestou no sentido de que, para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a questão.

Para a ministra, ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

Cumprir observar que a não vinculação da participação nos lucros à remuneração não é auto aplicável, já que a Constituição Federal remeteu à lei a função de estabelecer critérios e regras para desvincular a participação nos lucros da remuneração, o que, entendo, foi feito com muita propriedade pelo legislador, ao editar a Lei 10.101/00.

Assim, reitera-se, não é a simples previsão em acordo coletivo ou o pagamento de parcelas intituladas pelo empregador de PPR é que vai retirar a natureza salarial da verba em comento.

O que irá afastar a verba paga a título de Participação nos Lucros e Resultados da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

A Lei 10.101/00 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei 8.212/91 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica.

Quanto ao argumento de que um acordo coletivo tem força de lei, e muito mais ainda quando se fala de situações excepcionais e justificadas, cumpre assinalar que, conforme consignado no artigo 611 da CLT, a convenção coletiva de trabalho é um instrumento normativo em nível de categoria, aplicável, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho; ou seja, essa normatização da relação de trabalho, pactuada entre o sindicato da categoria profissional e o sindicato da categoria econômica, como é própria da relação contratual, só pode ser aplicada às partes.

Nesse sentido, ORLANDO GOMES e GOTTSCHALK, sobre o limite subjetivo das negociações coletivas e sentenças normativas, assinalam, *in verbis*:

(...) Tal regência não é uma norma jurídica, no sentido estrito da expressão, mas, simplesmente, disposição negocial, destinada a regular relações concretas das partes que se submeterem, ou venham a submeter-se, às condições estipuladas.(...)(Curso de Direito do Trabalho, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2001, pp.635/636)

Destaque-se ainda que o artigo 100 do Código Tributário Nacional – CTN estabelece quais são as normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, *in verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Desse modo, a convenção coletiva de trabalho, por ser relação contratual estabelecida entre partes (sindicato da categoria profissional e o sindicato da categoria econômica), não está arrolada, nem poderia, pelo CTN, no conceito de legislação tributária, não podendo as cláusulas nela celebradas serem estendidas a terceiros.

Existe, neste sentido, inclusive, disposição expressa no Código Tributário Nacional:

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

Dessa forma, concluo que os efeitos indenizatórios pactuados em acordos coletivos somente repercutem na esfera da relação de emprego, não atingindo terceiros estranhos à relação laboral, entre os quais, a Previdência Social.

Nesse sentido, nos ensina Adriana Hilgenberg de Araújo (Direito do trabalho e direito processual do trabalho: temas atuais, Editoria Juruá, p 55 e 56) : “ *Como visto, as convenções e acordos coletivos são fontes do Direito do Trabalho, cujas cláusulas serão aplicadas a todos os pertencentes a uma determinada categoria ou empresa (no caso dos acordos). As cláusulas, tanto as obrigatórias (CLT artigo 616), facultativas, obrigatórias ou normativas, devem respeitar o ordenamento legal, não podendo ferir preceitos, sejam eles constitucionais ou infraconstitucionais, salvo expressa autorização .*” (grifei).

Assim, a observância ao ordenamento jurídico infraconstitucional não agride a garantia constitucional do reconhecimento das convenções e acordos coletivos, prevista no inciso XXVI, art. 7º, da Constituição Federal, vez que se encontra insculpida, em toda a Constituição, o respeito ao princípio da legalidade.

Em consequência, os acordos coletivos não têm a força de alterar disposições legais, em especial, as inseridas na Lei 8.212/91 e Lei 10.101/00.

E, sendo o lançamento um ato vinculado, a fiscalização, ao constatar o pagamento da PPR em desacordo com o disposto na Lei 10.101/00, lavrou o competente AI, em estrita observância aos ditames legais, lançando as contribuições incidentes sobre esses valores pagos.

Nesse sentido, concluo que o levantamento relativo ao PPR deve ser mantido no débito lançado.

ABONO SALARIAL

Trata-se de levantamento referente ao pagamento de abono único, para os empregados da filial 0001/89, previsto em acordo coletivo de trabalho.

Conforme observado pela recorrente, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional-PGFN emitiu o Ato Declaratório nº 16/2011, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011 pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 09/12/2011, autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outro fundamento relevante “*nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária*”,

Diante do citado Ato, e considerando que o Decreto 70.235/72 estabelece que o disposto no caput do art. 26A não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que fundamente crédito tributário objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e que a Lei 10.522/2002, citada no art. 26A, determina que os créditos tributários já constituídos

relativos à matéria de que trata o seu artigo 19 devem ser revistos de ofício pela autoridade lançadora, entendendo que devam ser excluídos do débito, por provimento, a contribuição lançada incidente sobre o pagamento da verba intitulada Abono Salarial, por não integrar o salário de contribuição, uma vez que foi objeto de acordo coletivo e pago sem habitualidade.

ABONO ESPECIAL DE FÉRIAS.

A fiscalização constatou o pagamento de verba intitulada “abono especial de férias”, para os empregados da filial /0006-93 (Betim), quando em gozo de férias, a título de prêmio por assiduidade, baseado em Acordo Coletivo de Trabalho.

A recorrente não nega tal pagamento ou que ele se equipara a “Prêmio Assiduidade”, pago ao empregado que, durante o período aquisitivo das férias, não possuir mais de 7 faltas justificadas ou não.

Ela apenas alega que a natureza jurídica de tal verba sempre foi desvinculada do salário, e que a Magna Carta restringiu a incidência de contribuições aos rendimentos do trabalho, de modo que não integram a base de cálculo das aludidas contribuições quaisquer pagamentos cuja natureza não seja de contraprestação de serviço/trabalho realizado por pessoa física, sendo que tal verba não corresponde a qualquer hora trabalhada, sendo apenas um estímulo para o cumprimento do ofício a ser realizado pelo empregado, de modo que não deveria integrar os respectivos salários de contribuição..

Contudo, a Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)

A Lei 8.212/91 consubstanciou o disposto na Constituição Federal, ao estabelecer, no inciso I, do art. 28 da Lei 8.212/91, que salário de contribuição é “...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,...” (grifei).

Restou claro, nos autos, tais verbas possuem a natureza de prêmio.

E, segundo Amauri Mascaro Nascimento: “A natureza jurídica do prêmio não sofre, praticamente, contestações. É uma forma de salário vinculado a um fator de ordem pessoal do empregado ou geral de muitos empregados, via de regra a sua produção. Daí falar-se, também, em salário por rendimento ou salário por produção. Caracteriza-se, também, pelo seu aspecto condicional. Uma vez verificada a condição de que resultam, devem ser pagos”. (In “Teoria Jurídica do Salário”, Editora LTR, 1994, pg. 256).

Assim, prêmio é remuneração. Esse também é o entendimento do TST:

“Prêmio é gratificação, e gratificação é salário, se ajustada expressa ou tacitamente, porque a CLT não exige o ajuste expresso” TST pleno E-RR 1943/82 - DJU 06/12/85 - pág. 22644”.

E a CLT discrimina as parcelas que compõem a remuneração do empregado, conforme seu art. 457:

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

Autenticado digitalmente em 24/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 25/10

/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, As

sinado digitalmente em 24/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por DAMI

AO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 30/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 viagem e abonos pagos pelo empregador. (grifei)

Assim as gratificações, que podem ser eventuais, integram a remuneração do empregado por expressa previsão legal.

A fiscalização constatou, o que foi confirmado pela recorrente em sua peça recursal, que tais valores são pagos para premiar alguns de seus empregados, pela sua assiduidade.

Conforme art. 176 do CTN, “a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão...”.

No presente caso, não resta dúvida que o Abono Especial de Férias não está incluído nas hipóteses legais de isenção previdenciária, previstas no § 9º, art. 28, da Lei 8.212/91.

Resta claro que o pagamento feito pela recorrente a esse título em favor dos empregados da filial de Betim, nas competências 02/2006, 02/2007, 08/2007 e 12/2007, não se trata de fornecimento de meio para que esses trabalhadores possam exercer suas funções, e sim uma vantagem que representa um acréscimo indireto à sua remuneração, devendo, portanto, sofrer incidência de contribuição previdenciária.

É inegável, no caso presente, o acréscimo patrimonial do empregado ao receber as quantias correspondentes a tais “prêmios assiduidade”.

Em que pese o esforço argumentativo da recorrente, verifica-se que os pagamentos em tela realmente se a amoldam ao figurino legal que delimita a base-de-cálculo da contribuição previdenciária, como bem entendeu a fiscalização e os julgadores de primeira instância.

Dessa forma, os valores recebidos pelos empregados da recorrente a título de *Abono Especial de Férias* integram o salário de contribuição, conforme inciso I, art 28, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 1.596-14/1997, convertida na Lei 9.528/97.

A recorrente sustenta a não incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento essas verbas denominadas “Abono Especial de Férias”, argumentando que os valores foram pagos conforme previsto no art. 144 da CLT, e espera, caso as razões expostas não sejam acatadas, que os abonos pagos em valores iguais ou correspondentes a 10 dias de salário de cada trabalhador sejam excluídos das bases de cálculo, remanescendo apenas os valores excedentes a esse parâmetro, nos termos do art. 144, da CLT, e art. 28, § 9º, alínea d, da Lei 8.212/91.

Contudo, conforme constata-se, a verba paga pela empresa autuada não é aquele abono de que trata o art. 144, da CLT, pois a própria recorrente admite que, em alguns casos, houve o pagamento de um valor superior ao equivalente a 10 dias de salário do trabalhador.

Portanto, a rubrica “Abono Especial de Férias” não se encontra nas hipóteses de isenção do art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91, e deve integrar o salário de contribuição do empregado.

VALOR DO DÉBITO

A recorrente insurge-se, ainda, contra a aplicação da multa de mora de 75%, entendendo que a penalidade mais benéfica ao contribuinte, é a de 24%, prevista no art. 8.212/91, independentemente da multa por eventual obrigação acessória.

Contudo, a fiscalização procedeu conforme orientação da PGFN, contida no Parecer PGFN/CAT 433/2009, e Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/09.

É oportuno esclarecer que, pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, quando o não recolhimento das contribuições não declaradas era concomitante com a falta cometida pelo contribuinte pela não declaração em GFIP, existiam dois procedimentos que eram adotados pela fiscalização: a) a aplicação de uma multa pela não declaração, consubstanciada em auto de infração por descumprimento de obrigação acessória com fundamento no artigo 32, IV e § 5º, da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997, e b) a cobrança de multa pelo descumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 com a redação da Lei nº 9.876/1999, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal.

Conforme estabelecido pela Lei nº 11.941/09, esta mesma infração ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007. Ou seja, a situação descrita, que antes levava à lavratura de, no mínimo, dois autos de infração, um por descumprimento de obrigação acessória e outro levantando a contribuição não recolhida com a devida multa correspondente, passou a ser abordada por meio de um único dispositivo, que remete à aplicação da multa de ofício.

Nestas condições, a multa prevista no art. 44, I, da referida Lei nº 9.430/96, é única, no importe de 75% e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem mensurar o que foi aplicado para punir apenas a obrigação acessória.

Pela nova sistemática legal, as duas infrações, a saber, relativamente à obrigação principal e à obrigação acessória, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a aplicação de apenas uma multa (de ofício).

Cumpra ressaltar que, no intuito de regular a aplicação das inovações trazidas pela citada Lei nº 11.941/09, mormente quanto ao entendimento e comparação para fins da mencionada retroação benéfica desta, foi editada a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/09, que em seu artigo 3º dispõe:

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. 35A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Assim, no caso em análise, as multas mensais referente a obrigações tributárias acessórias, deverão ser somadas às multas referentes às contribuições previdenciárias não declaradas em GFIP, que foram incluídas no presente Auto de Infração, referente a obrigações tributárias principais – quota patronal e GIILRAT, para o confronto com a multa que seria aplicada em observância ao acima transcrito.

Assim, entendo que, no que se refere à multa, o procedimento fiscal não merece reparos.

CO-RESPONSÁVEIS

A autuada requer, por fim, que sejam excluídos, da autuação, o presidente e os diretores listados no relatório de vínculos, a fim de se evitar futuros prejuízos, uma vez que o art. 13, da Lei 8.620/93 foi expressamente revogado com a publicação da Lei 11.941/2009.

Todavia, cumpre esclarecer que a inclusão do nome dos co-responsáveis é um dos requisitos necessários para a constituição do crédito.

O sujeito passivo que deve suporta o ônus contido no AI em tela é a própria empresa, sendo ela, em primeira análise, a responsável pelo crédito ora discutido, não podendo se afirmar que sejam as pessoas arroladas no relatório de co-responsáveis, neste momento, o sujeito passivo da obrigação inadimplida.

Desse modo, a indicação dos sócios e administradores no anexo denominado de CORESP nada mais representa do que documento instrutório do AI, previsto na legislação previdenciária.

Como o art. 79, inciso VII, da Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 13 da Lei nº 8.620/93, a simples indicação dos representantes legais da empresa por meio do CORESP não implica a sua inscrição de imediato em dívida ativa.

Registre-se que a lista nominal serve apenas como uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo fisco, já que posteriormente servirá de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional.

Porém, para deixar claro que o fisco não pode incluir as pessoas físicas relacionadas no CORESP de pronto na certidão da dívida ativa, este colegiado vem decidindo reiteradamente deixar consignado o provimento parcial do recurso, eis que necessário para o dispositivo final do julgado.

Ademais, cumpre informar que tal matéria é objeto da Súmula nº 88, do Conselho Pleno do CSRF, transcrita a seguir:

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de

infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Nesse sentido, acato o requerimento formulado pela recorrente, para aplicar a súmula 88 do CSRF.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

VOTO por **CONHECER DO RECURSO**, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para excluir do débito, por improcedência, os valores relativos ao ABONO SALARIAL e para deixar claro que o rol de co-responsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo fisco, podendo servir, posteriormente, de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional

É como voto.

Bernadete De Oliveira Barros – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de “*de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)*”. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo da benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-*

terceiro salário (gratificação natalina).” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 24/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 25/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 30/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

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.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração

instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;

- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva

Voto Vencedor e Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, Redator e Declaração de Voto

ADMISSIBILIDADE

1. O recurso é tempestivo e presentes se encontram os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual CONHEÇO do recurso voluntário.

2. Peço vênua à nobre Conselheira Relatora para divergir de seu posicionamento, trazendo minhas ponderações para elevar o debate.

DA NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE “PPR”

3. No tocante à não incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados pela empresa recorrente aos ocupantes de cargo de liderança, sob a rubrica de Participação nos Resultados (PPR), parece-me que razão assiste ao contribuinte.

4. Entendo que a aplicação da previsão constitucional de participação nos resultados da empresa pelos seus empregados é perfeitamente extensiva àqueles que ocupam cargos de liderança dentro da incorporação, visto que a legislação de regência da matéria não colocou qualquer amarra (art. 7º, XI da CF; Lei 10.101/2000).

5. Salienta-se, outrossim, que não se sustenta a posição do fisco de que não haveria lei específica desonerando a PPR para os diretores, pois a previsão da participação destes na empresa já vem sufragada na legislação societária antes mesmo da entrada em vigor da Carta Cidadã. A Lei das S.A. (Lei n. 6.404/76) sempre desvinculou do conceito de remuneração dos administradores as eventuais participações nos resultados por eles recebidas, demonstrando a existência de caráter não retributivo. Eis o dispositivo citado:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/07/2013 por DAMIANO CORDEIRO DE MORAES. Assinado digitalmente em 25/10/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por BERNADETTE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por DAMIANO CORDEIRO DE MORAES

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

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

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

(...)

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

6. Forçoso é concluir que o fisco promoveu o lançamento da contribuição no equivocado entendimento de que a PPR deve ser paga exclusivamente aos trabalhadores empregados. Em nenhum momento considerou que os resultados auferidos pela empresa para distribuição foram decorrentes do esforço mútuo de todos, seja empregado ou diretor estatutário, não devendo existir qualquer distinção pelo vínculo dos trabalhadores.

7. Ademais, o benefício é notadamente conhecido como um plano de incentivo coletivo, em que o desempenho de cada trabalhador, seja celetista ou estatutário, afeta o rendimento de todos, cria-se um incentivo à cooperação de modo a maximizar o desempenho do grupo como um todo, não soando lógico, ao menos ao meu ver, que somente os trabalhadores com vínculo empregatícios sejam por ela agraciados.

8. No tocante à periodicidade do pagamento, observo que os instrumentos coletivos colacionados demonstram que os pagamentos relativos ao PPR foram previstos para fevereiro de 2007 e fevereiro de 2008, respeitando sempre o período inferior ao semestre civil. Ademais, por acordo com os sindicatos o contribuinte efetuou a antecipação de parte desse pagamento, mas, mesmo assim, limitou-se a fazer a totalidade do pagamento em 02 (duas) parcelas, e dentro do período legalmente exigido.

9. Diante desses elementos, entendo que, neste tópico, o recurso voluntário do Contribuinte deve ser provido, com a exoneração do crédito tributário aqui imputado.

DO ABONO ESPECIAL DE FÉRIAS

10. No tocante aos valores pagos a título de *abono especial de férias*, também não compartilho o entendimento da Relatora, pois entendo que não integram o salário, ante sua natureza indenizatória.

11. Antes de discorrer sobre o caso concreto, lembro os doutos conselheiros que o gênero abono de férias abarca as possibilidades que o empregado tem um valor pago pela empresa sem, contudo, integrar a remuneração. São as seguintes espécies: abono pecuniário e o chamado abono especial de férias ou abono celetista de férias.

12. A Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), no art. 143, previu a conversão de até um terço do seu período de férias em abono pecuniário. No art. 144, permitiu a concessão do abono de férias, caso haja essa previsão expressa em documento que reflita o intuito das partes:

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)

§ 1º - O abono de férias deverá ser requerido até 15 (quinze) dias antes do término do período aquisitivo. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.535, de 13.4.1977)

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)

13. Não se confunde, portanto, o abono pecuniário, quando o empregado converte até 10 (dez) dias de suas férias em pecúnia, com o abono especial de férias, quando o empregador paga, em razão das férias, parcela suplementar, em valor não excedente a 20 (vinte) dias do salário, concedido em razão de previsão expressa que pode constar no contrato de trabalho, no regulamento da empresa, em negociação coletiva de trabalho.

14. Inclusive, essa distinção foi destacada pelo doutrinador Arnaldo Süsseking (em Instituições do Direito do Trabalho, vol. 2, pp. 827 e 828), cujo trecho ora colaciono:

O abono de férias instituído pelo art. 143 não tem natureza salarial, não integrando, assim, a remuneração do empregado para efeitos da legislação do trabalho e da previdência social. E o mesmo ocorre com a gratificação de férias resultante seja de ajuste contratual inclusive de norma ou regulamento da empresa em convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de 20 dias de salários. Neste sentido é expresso o art. 144.

15. Ressalto que esses abonos não possuem natureza salarial, não sendo exigível o recolhimento previdenciário sobre tais valores, tanto que a Lei 8.212, em seu artigo 28, parágrafo 9º, alínea e, item 6, determinou que as importâncias pagas sob título de abono de férias na forma descrita nos artigos 143 e 144 da CLT não compõem o salário-de-contribuição para fins de incidência de contribuição social previdenciária.

Art. 28. (...):

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos [arts. 143 e 144 da CLT](#); [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\)](#).

16. No caso deste processo administrativo fiscal, verifico que o abono especial de férias concedido estava descrito nas Cláusulas 13ª (Convenção Coletiva de 2004/2005 e de 2005/2006) e 14ª (Convenção Coletiva de 2007/2008), previsões essas que se adequam ao disposto no art. 144 da CLT, o que certamente assegura ao contribuinte o afastamento da contribuição social previdenciária sobre esses valores:.

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:

(...)

§ 8º - O abono previsto nesta cláusula não se incorporará ao salário par quaisquer efeitos e não sofrerá incidências trabalhistas e previdenciárias, conforme expressamente previsto no art. 144 da CLT e no art. 28, § 9º, "e", da Lei 8.212, de 24/07/1991, respectivamente.

17. Essa não incidência tributária também foi reconhecida pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil - 5ª Região Fiscal, por meio da Solução de Consulta 61, de 12 de dezembro de 2012:

EMENTA: Por força do § 2º, do art. 22, c/c o § 9º, 'e', item 6, do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, o abono de férias, quando estabelecido na forma do art. 144 da CLT, não integra o salário de contribuição do empregado. O prazo para repetição de indébito é de cinco anos contados do pagamento antecipado do tributo, de acordo com o CTN, art. 168, I, c/c a Lei Complementar nº118, de 2005, art. 3º. DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 22, § 2º, e 28, § 9º, 'e', item 6, da Lei nº 8.212, de 1991; art. 144 da Consolidação das Leis do Trabalho; art. 168, I, do Código Tributário Nacional; art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005.

18. A seu turno, entendo presente o caráter indenizatório do abono, visto que está diretamente vinculado à concessão de férias do empregado, momento em que entende-se que ele gozará de descanso em virtude do trabalho prestado à empresa durante todo o ano.

19. Ademais, não há de se falar em habitualidade dessas parcelas, pois o abono especial de férias é pago apenas uma única vez, no momento em que o empregado irá usufruir desse período, não sendo o caso previsto no parágrafo 11, do art. 201 da Constituição Federal, que fala que "os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão nos benefícios, nos casos e na forma da lei"

20. Assim, dou provimento ao recurso voluntário nesta parte por entender que a legislação trabalhista combinada com a previdenciária é precisa quanto à impossibilidade de incidência de contribuição social previdenciária sobre o abono especial de férias pago aos empregados da empresa recorrente por não integrar a remuneração para tal finalidade e, destaco oportunamente, por ser pago em caráter eventual, dizimando de vez qualquer possibilidade de incidência desse tributo.

DA MULTA APLICADA

21. Sobre a multa aplicada, dou provimento ao recurso também nesta parte. Em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea "c", deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

22. Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei 8.212/1991 que assim dispõe:

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.

23. E o supracitado art. 61, da Lei 9.430/96, por sua vez, assevera que:

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.

24. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que

Processo nº 13864.000497/2010-28
Acórdão n.º **2301-003.383**

S2-C3T1
Fl. 646

a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

25. Assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/1991, até 11/2008, se for mais benéfica para o contribuinte.

CONCLUSÃO

26. Diante do exposto, CONHEÇO do recurso voluntário do contribuinte, para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, nos termos supra alinhavados.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Redator e Declaração de Voto