



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

Processo nº 15504.005718/2010-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.546 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de fevereiro de 2015
Matéria SALÁRIO INDIRETO: TRANSPORTE, PREMIAÇÃO DE INCENTIVO E PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.
Recorrente GLOBAL VALUE SOLUÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO.

O prazo decadencial das contribuições previdenciárias é o regido pelo Código Tributário Nacional, nos termos da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal.

Salvo fraude, dolo ou simulação, havendo antecipação de pagamento, o prazo decadencial é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, caso contrário, a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, de reprodução obrigatória pelo CARF.

Caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa à rubrica especificamente exigida no auto de infração. Inteligência da Súmula CARF nº 99.

VALIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

O custo do aluguel do veículo pago pela empresa é grandeza diretamente relacionada à base de cálculo do salário utilidade relativo ao uso, pelos empregados, de automóveis cedidos pela empresa, não havendo que se falar em arbitramento da base de cálculo.

Não desnatura o critério de aferição direta, a adoção, pela fiscalização, de tempo de uso particular do veículo diferente do considerado pela empresa, que decorre da regular atividade de fiscalizar, avaliando a adequação entre os fatos e a interpretação do contribuinte.

SALÁRIO INDIRETO. AUTOMÓVEIS CEDIDOS A EMPREGADOS COM CARGO DE GESTÃO.

Integram o salário de contribuição as parcelas *in natura* oferecidas aos empregados com habitualidade e com caráter contraprestativo.

Não ficou comprovado que os veículos oferecidos aos empregados com cargo de gestão eram indispensáveis para o trabalho.

O salário utilidade relativo aos veículos disponibilizados exclusivamente para os empregados com cargo de gestão, utilizados para fins corporativos e para fins pessoais, deve ser apurado com base no custo do aluguel dos dias não úteis, conforme Parecer Normativo nº COSIT nº 11, de 30/09/1992.

SALÁRIO INDIRETO. PRÊMIOS. NÃO EVENTUALIDADE.

O conceito de eventualidade está associado a um acontecimento incerto, casual, fortuito e não a um acontecimento descontínuo.

Os prêmios não coadunam com o conceito de eventualidade, pois estão atrelados a eventos certos e previsíveis, sendo devidos quando da implementação da condição estipulada pelo empregador.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR ABERTA DESTINADA A UM GRUPO DE EMPREGADOS. ISENÇÃO.

Após o advento da LC nº 109/2001, somente no regime fechado a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, mas não como instrumento de incentivo ao trabalho, eis que flagrantemente o caracterizaria como uma gratificação.

É isenta a previdência complementar aberta destinada ao grupo de empregados exercentes de cargos de gestão desprovida do caráter de gratificação.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa de que trata o art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2000, é aplicável em caso de falta de pagamento espontâneo e não sobre contribuições incluídas em lançamento tributário.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecimento da decadência até 03/2005 e para observância do Parecer Normativo COSIT nº 11/92 no cálculo da contribuição incidente sobre a parcela relativa à cessão de veículos aos empregados, levantamento AV. Por maioria de votos, para exclusão dos valores relativos ao levantamento PP (Previdência Privada), vencido o Conselheiro Thiago Taborda Simões que também excluía os valores relativos ao pagamento do prêmio quando pago uma vez ao ano.

Julio César Vieira Gomes- Presidente

Luciana de Souza Espíndola Reis- Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão n.º 02-32.456 da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte (MG), fl. 260-269, com ciência ao sujeito passivo em 27/10/2011, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP) lavrado sob o Debcad n.º 37.271.872-8, do qual o sujeito passivo foi cientificado em 09/04/2010, fl. 34.

De acordo com o relatório fiscal, fl. 86-96, o lançamento trata de exigência das contribuições a outras entidades e fundos (terceiros), correspondentes à contribuição do salário educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados no período de 01/2005 a 12/2005, a título de prêmios pagos de forma habitual, contribuições a programa de previdência complementar privada restrito aos empregados detentores de cargos executivos, e salário utilidade correspondente à disponibilização, aos empregados com cargos gerenciais, de veículos alugados pela autuada, pelo período de vinte e quatro horas por dia, com o pagamento do aluguel diretamente à locadora.

Os fatos tributários que ensejaram o lançamento estão especificados nas planilhas I a IV, fl. 98-132.

Às fl. 140-170, a autuada apresentou impugnação solicitando o cancelamento do crédito tributário lançado com base nas razões abaixo descritas resumidamente:

Em preliminar, alegou decadência do período de janeiro a março/2005 e a nulidade do lançamento por vício material por falta de indicação dos dispositivos legais do arbitramento da base de cálculo incidente sobre o suposto salário utilidade pelo uso de veículos alugados.

No mérito, alegou que não tem natureza salarial a utilização de veículos pelos empregados quando indispensável para a realização do trabalho, ainda que utilizado pelo empregado em atividades particulares, conforme dispõe a súmula 367 do TST. Caso se entendesse pela natureza salarial da utilidade, sustentou que não é razoável o critério de arbitramento adotado, que aferiu a quantidade de horas de uso particular dos veículos sem descontar o tempo de repouso. Entendia que, na falta de norma específica, caberia ao Fisco adotar os procedimentos previstos no Parecer Normativo Cosit nº11, de 30/09/92, que trata de regras de dedutibilidade dessas despesas para fins de Imposto de Renda Pessoa. Socorrendo-se do art. 100 do CTN, e, considerando que agiu de acordo com o referido parecer, entendia que o Fisco não pode lhe aplicar penalidade.

Quanto aos prêmios pagos aos empregados, afirmou que o foram de forma eventual, na maioria dos casos feito apenas uma vez no período autuado. Além disso, argumentou que é fator determinante para a incidência das contribuições a repercussão que os valores pagos terão nos benefícios previdenciários, e concluiu que, se não houver repercussão, não há que se falar em incidência, conforme artigo 201, § 11 da Constituição Federal.

Sustentou a não incidência das contribuições patronais destinadas ao plano de previdência privada, considerando o disposto nos arts. 68 e 69 da Lei Complementar 109/2001 e art. 458 da CLT.

A decisão de primeira instância julgou a impugnação procedente em parte e manteve em parte o crédito tributário lançado, excluindo as competências até 03/2005 do levantamento AV (aluguel de veículos), em razão a decadência. O julgado restou assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. TERCEIROS. DECADÊNCIA.
SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.*

À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais devidas a outras entidades e fundos.

A regra de decadência é a prevista no Código Tributário Nacional.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.

As parcelas que podem vir a ser excluídas do salário de contribuição, nos termos do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário de contribuição para todos os fins e efeitos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em 26/08/2011, a autuada interpôs recurso voluntário, fl. 321-341, reiterando os pedidos e as razões da defesa, requerendo, ainda, afastamento da multa de mora aplicada no lançamento tributário, a qual entende que não pode subsistir diante da sistemática introduzida pela MP nº 449/2008, porquanto não ser possível a coexistência de multa de mora com lançamento de ofício, ou, subsidiariamente, que a multa de mora aplicada no lançamento seja reduzida para 20%, pela inteligência do novo art. 35 da Lei 8.212/91, que, por ser mais benéfico, tem aplicação retroativa, nos termos do art. 106, II, do CTN.

Sem contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, os autos foram enviados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Relatora

Recurso Voluntário

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos de admissibilidade.

Preliminar de Decadência

O Supremo Tribunal Federal (STF) editou a Súmula Vinculante nº 8, nos seguintes termos:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O artigo 45 da Lei nº 8.212/91 foi afastado por inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), de modo que o regime de decadência das contribuições previdenciárias e às devidas aos terceiros passou a ser regido pelo Código Tributário Nacional (CTN).

Na sistemática do CTN, inexistindo antecipação de pagamento pelo sujeito passivo, ainda que parcial, considera-se o termo inicial para contagem do prazo decadencial o disposto no inciso I do art. 173:

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

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

(...)

A segunda regra, prevista no § 4º do art. 150 do CTN, abaixo transcrito, é aplicável quando há pagamento, ainda que parcial, exceto quando constatada fraude, dolo e simulação, caso em que deve ser adotada a regra anterior.

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

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto

o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Em síntese, para se determinar o *dies a quo* do prazo decadencial, é necessário verificar se houve ou não pagamento antecipado. Caso a resposta seja afirmativa, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador, caso contrário, será de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Este é o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, que, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, deve ser reproduzido nas turmas deste Conselho.

Na espécie, o órgão julgador de primeira instância extinguiu o crédito tributário que teve por fato gerador o salário indireto pago a título de disponibilização de veículos a alguns empregados, nas competências 01/2005 a 03/2005, aplicando a regra do art. 150, § 4º, do CTN, em razão de recolhimentos específicos para esses fatos geradores nessas competências, conforme fundamentado no voto do relator:

Assim, para o levantamento AV - Aluguel de Veículo, considerando que o sujeito passivo recolheu parte da contribuição devida, conforme apontado pela fiscalização na planilha de fls. 53/64, aplica-se o disposto no CTN, artigo 150, § 4º.

Logo, como o lançamento ocorreu em abril/2010 (contribuinte cientificado em 9/4/2010), ele poderia retroagir a abril/2005, portanto, com a razão o sujeito passivo quanto a esse levantamento, devendo ser excluídas do levantamento AV as competências 01/05 a 03/05.

Para os levantamentos PP e PR, diante do fato de que não houve antecipação do pagamento do tributo ora lançado, pois o sujeito passivo sequer reconhecia a base de cálculo ora apurada como salário de contribuição, aplica-se o disposto no CTN, artigo 173, inciso I. Logo, o presente lançamento, em 04/2010, poderia retroagir a 12/2004 (vencimento da obrigação em 02/01/2005). A partir desta data, o lançamento poderia ser constituído.

...

Sendo assim, apenas para o levantamento AV, devem ser excluídas do presente lançamento as competências atingidas pela decadência: 01/05 a 03/05.

O lançamento, no caso, se aperfeiçoou em 09/04/2010, com a ciência do sujeito passivo comprovada nos autos pelo aviso de recebimento dos correios às fls. 34. Assim, não há dúvida quanto ao direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário posterior à competência 04/2005, inclusive, pois não seria atingida pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, segundo a qual o prazo decadencial terminaria em 30/04/2010.

Quanto ao período de 01/2005 a 03/2005, conforme constatado na decisão de primeira instância, a recorrente fez pagamentos parciais das contribuições incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos empregados, a qual possui a mesma natureza dos

fatos geradores tratados no presente lançamento, fazendo incidir, no caso, o Enunciado da Súmula CARF nº 99, abaixo transcrita:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração¹.

Com base no exposto, reconheço a extinção do crédito tributário do período de 01/2005 a 03/2005, relativo às parcelas de prêmios e de previdência privada, em razão da decadência, nos termos do art. 156, V, do Código Tributário Nacional (CTN).

A extinção do crédito tributário com base no salário indireto pago a título de disponibilização de veículos aos empregados, no período de 01/2005 a 03/2005, foi reconhecida no acórdão recorrido, o qual está amparado pelo princípio da imutabilidade da coisa julgada administrativa.

Preliminar de Invalidade do Lançamento

Um dos pontos controvertidos do lançamento de contribuições incidentes sobre o salário indireto a título de automóveis cedidos a empregados refere-se à questão da ausência de fundamentação da técnica de lançamento adotada.

O fato tributário determinado pelo Fisco consiste em uma utilidade, a qual precisa ser quantificada para integrar a base imponible do tributo.

A utilidade, no caso, é o veículo oferecido ao empregado, o qual é alugado pela empresa. O valor mensal do custo do aluguel para a empresa, extraído de seus registros fiscais e contábeis, é a melhor representação da grandeza numérica do benefício percebido pelo empregado. Diante disso, é possível afirmar que a fiscalização se valeu do método direto de apuração do valor da utilidade.

Entretanto, segundo a fiscalização, o valor da utilidade não representa o valor do salário utilidade, uma vez que somente uma parcela dela possui natureza remuneratória.

O veículo está à disposição do empregado vinte e quatro horas por dia, destinando-se ao uso corporativo e também particular. Segundo a fiscalização, somente o custo correspondente ao uso particular possui natureza salarial.

Nas folhas de pagamento foram consignadas as parcelas *in natura* consideradas pela empresa como representativas do salário utilidade aqui tratado, correspondente ao uso particular do veículo, também obtidas com base no custo do aluguel do veículo.

A fiscalização também apurou o custo do aluguel proporcionalmente à destinação do uso do veículo e encontrou resultado diferente do consignado nas folhas de pagamento.

A fiscalização considerou que o veículo teve destinação corporativa durante 220 horas mensais e calculou o valor do salário indireto, para fins de incidência da contribuição, conceitualmente incidente sobre o período em que o veículo teve destinação particular, pela diferença entre o total de horas do mês, que corresponde a 720 horas (24 horas em 30 dias), e o total de horas de jornada de trabalho no mês, correspondente a 220 horas (10 horas em 22 dias úteis).

Neste ponto a fiscalização adotou um critério de rateio do custo do aluguel diferente do adotado pela empresa por ter entendido que seria mais representativo da realidade por ela encontrada e não um método substitutivo do meio direto de apuração da base de cálculo que também foi adotado pela empresa.

Em suma, o crédito tributário aqui tratado foi constituído por meio de lançamento de ofício que teve por base os documentos fiscais da empresa representativos da grandeza do fato impositivo, o que é incompatível com a adoção da técnica do arbitramento da base de cálculo, a qual se vale de elementos indiretos para aferição da base de cálculo.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade, considerando que no auto de infração constam os elementos de fato e de direito que embasaram o lançamento.

Mérito

Salário Indireto. Automóveis Cedidos a Empregados Administradores

O ponto a ser enfrentado é quanto à tributação da utilidade concedida aos empregados pelo uso de automóveis alugados pela recorrente.

É ponto pacífico nos autos que a recorrente disponibilizou automóveis para uso de alguns empregados com cargos gerenciais, por vinte e quatro horas por dia, os quais eram destinados tanto para uso corporativo quanto particular.

Segundo a recorrente, esse benefício não tem natureza salarial, pois o automóvel é indispensável para a realização do trabalho desses empregados, *que utilizam os veículos para visitar os clientes designados em seu território de atuação, efetuar novas vendas de serviços, prestar assistência aos clientes, acompanhando reuniões de apresentação, acompanhamento e avaliação de projetos, etc. Entre os principais-clientes da RECORRENTE, pode-se destacar a Fábrica da FIAT em Betim/MG, a Fábrica da IVECO em Sete Lagoas/MG e a TEKSID em Betim/MG, que se situam em municípios diferentes daquele em que se localiza a RECORRENTE.*

Complementa afirmando que o fato de o veículo ser utilizado também em atividades particulares não modifica sua natureza indenizatória, conforme Súmula nº 367 do TST, *in verbis*:

UTILIDADES "IN NATURA". HABITAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. VEÍCULO. CIGARRO. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO (conversão das Orientações Jurisprudenciais nºs 24, 131 e 246 da SBDI-1) - Res. 129/2005, DJ 20, 22 e 25.04.2005

I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no

caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares. (ex-Ojs da SBDI-1 nº 131 - inserida em 20.04.1998 e ratificada pelo Tribunal Pleno em 07.12.2000 - e 246 - inserida em 20.06.2001)

...

Em regra, o fornecimento com habitualidade de bens ou serviços (utilidades) pelo empregador ao empregado configura-se como salário *in natura* e integra o salário de contribuição, conforme previsto no art. 28 da Lei 8.212/91:

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, **os ganhos habituais sob a forma de utilidades** e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (g.n.)*

Entretanto, a caracterização do salário-utilidade, depende, ainda, do caráter contraprestativo do fornecimento, de modo que possui natureza indenizatória o fornecimento de bens ou serviços feito como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laborativa. Esse conceito é conhecido pela clássica fórmula de que somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho, na qual se baseia a mencionada Súmula TST nº 367.

Na espécie, a recorrente deixou de comprovar que o uso do veículo pelos gerentes era indispensável para a realização do trabalho, conforme por ela afirmado. Em sentido contrário, como se vê no relatório fiscal, alguns gerentes tinham dois carros à sua disposição, o que demonstra nítido acréscimo de vantagens contraprestativas.

É possível afirmar que os automóveis disponibilizados aos empregados da recorrente constituem remuneração e integram o salário-de-contribuição.

Superada essa questão, resta saber se a base de cálculo apurada no lançamento foi acertada.

A fiscalização considerou que os automóveis têm uso misto (corporativo e particular), com o que a recorrente concorda.

No lançamento, o valor do salário utilidade foi aferido com base no custo mensal do aluguel do veículo pago pela recorrente diretamente à empresa locadora, composto de valor principal, de manutenção e de risco.

A recorrente, todavia, entende que o salário utilidade, que é o período de uso particular do veículo, corresponde tão somente ao custo do aluguel dos dias não úteis, conforme está previsto no Parecer Normativo COSIT nº 11, de 30 de setembro de 1992 (DOU 15/10/1992), itens 12 a 17, abaixo transcritos:

BENEFÍCIOS E VANTAGENS - SALÁRIOS INDIRETOS

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

Autenticado digitalmente em 12/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 12/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 16/03/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Impresso em 24/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

12. A despeito de os salários indiretos abrangerem as despesas particulares dos administradores, diretores, gerentes e seus assessores, nelas incluídas despesas de supermercados e cartões de crédito, pagamento de anuidades de colégios, clubes, associações, etc, julgamos despiciendo tecer maiores considerações acerca da indedutibilidade de tais gastos para fins de apuração do lucro real, face à sua obviedade. Uma vez adicionados às remunerações dos beneficiários, os salários indiretos serão tratados como despesas operacionais dedutíveis, observadas as condições previstas na legislação tributária.

13. Contudo, existem despesas que podem acarretar dívidas quanto à sua dedutibilidade, e mesmo quanto à hipótese de poderem ser consideradas benefícios indiretos. Referimo-nos especificamente às despesas com aluguel de imóveis utilizados por beneficiários diversos e com a manutenção de veículos nas mesmas condições.

14. As despesas pagas ou incorridas com os veículos utilizados no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros, em quaisquer atividades extra-operacionais da pessoa jurídica, integram a remuneração do beneficiário como salário indireto. (g.n.)

Dentre estas despesas, sobressaem-se as relativas à manutenção do veículo, conservação, consumo de combustíveis, encargos de depreciação e respectiva correção monetária, valor do aluguel ou do arrendamento etc.

15. Caso o veículo utilizado tenha características de automóvel particular, resta claro que todo o custo incorrido deverá ser incorporado à remuneração do beneficiário.

16. Na hipótese de o veículo caracterizar-se como de utilização mista, isto é, servir na atividade operacional da pessoa jurídica e, ademais, no uso particular do administrador, diretor, gerente ou assessor, as despesas a ele relativas, obviamente, não poderão ser consideradas operacionais e dedutíveis em sua totalidade, devendo a parcela correspondente à utilização extra operacional do mencionado veículo ser incorporada à remuneração do beneficiário.

17. Na impossibilidade de se quantificar o tempo efetivamente gasto pela utilização extraoperacional do veículo pelo beneficiário, é admissível que a pessoa jurídica adote o critério de proporcionalidade e ratear os custos e encargos em foco, em função dos dias úteis e, não úteis cobertos pela utilização do veículo.

Caso a empresa adote o regime ordinário de trabalho das segundas às sextas-feiras, os sábados serão considerados dias não úteis. (g.n.)

Este Parecer Normativo dispõe sobre o tratamento tributário a ser observado pelas empresas com relação aos salários indiretos concedidos a administradores, diretores,

gerentes e assessores, sob a ótica do imposto de renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, tendo em vista disposições do art. 74 da Lei nº 8.383, de 30/12/91:

Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e três por cento.

Embora o Parecer Normativo não cuide das implicações da matéria no âmbito previdenciário, o entendimento nele exposto é aplicável à espécie, pois cria norma de procedimento quanto à aferição do salário indireto em razão da disponibilização de veículos ao grupo formado pelos administradores da empresa, suprimindo a falta de norma específica para fins previdenciários.

Ademais, a interpretação exposta no Parecer Normativo é mais coerente com a duração do trabalho dos exercentes de cargos de gestão, que, por sua posição hierárquica elevada na estrutura funcional da empresa, estão dispensados dos controles de horários, e não raro extrapolam a jornada padrão de trabalho de 220 horas mensais prevista na CLT², conforme previsão constitucional, art. 7º, XIII:

XIII - duração do trabalho normal não superior a oito horas diárias e quarenta e quatro semanais, facultada a compensação

de horários e a redução da jornada, mediante acordo ou convenção coletiva de trabalho;

Diante do exposto, entendo que o lançamento deve ser reformado para adequação da base de cálculo incidente sobre o salário indireto consistente na disponibilização de veículos, devendo, a remuneração a este título, ser aferida pelo valor da locação do veículo nos dias não úteis, conforme item 17 do Parecer Normativo COSIT nº 11, de 30/09/1992.

Essa solução também foi adotada no acórdão nº 2401-002.883³, referente ao julgamento do recurso voluntário em face do lançamento tributário relativo às contribuições patronais que tiveram os mesmos fatos geradores aqui tratados, processo nº 15504.005717/2010-24, conforme explicitado no trecho do voto condutor, abaixo transcrito, cujas razões de decidir adoto aqui:

Veja-se, que não se discute a exigência fiscal sobre o período de utilização do veículo em atividades extra-operacionais da empresa, mas, sim, como seria calculada essa remuneração, para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

De conformidade com as alegações da recorrente, a empresa adotou o critério constante do Parecer Normativo COSIT nº 11/92, afastando os dias úteis do campo de incidência dos tributos ora lançados, considerando o custo com os dias não úteis como integrante da remuneração dos seus gerentes.

Assim, não pode a contribuinte ser penalizada por adotar critério estabelecido pela própria autoridade fazendária. E, ainda que não aplicável à espécie em seu mérito, como pretende fazer crer o julgador recorrido, deve prevalecer para efeito de critério a ser admitido na apuração por arbitramento da base de cálculo das contribuições lançadas, mormente em confrontação com o critério pessoal e aleatório do agente lançador conduzido no caso dos autos.

Entrementes, como não podemos precisar nesta segunda instância administrativa se, de fato, a contribuinte observou corretamente o critério inscrito no Parecer Normativo COSIT nº 11/92, por ocasião do recolhimento dos tributos devidos, não temos a devida segurança para julgar improcedente este levantamento (AV) de pronto.

Nessa toada, impende determinar o recálculo do levantamento AV com base nos critérios insculpidos no Parecer Normativo COSIT nº 11/92, mais precisamente, considerando como integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores concernentes aos custos da concessão dos veículos aos gerentes da empresa, somente para os dias não úteis, ou seja, extra-operacionais.

³ Acórdão nº 2401-002.883, da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Sessão de 20 de fevereiro de 2013, Relator Cons. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Prêmios

Os prêmios, por natureza, constituem parcelas contraprestativas pagas pelo empregador, conforme posição da doutrina⁴:

Os prêmios (ou bônus) consistem em parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa.

Em regra, as importâncias pagas, devidas ou creditadas, destinadas a retribuir o trabalho, caracterizam-se como remuneração e integram o salário de contribuição.

Todavia, a recorrente alega que os pagamentos foram eventuais, sendo que a maioria dos empregados recebeu valores a título de prêmio uma vez no ano e dois empregados receberam duas vezes no ano, e, por conseguinte, esses pagamentos estariam abarcados pela isenção prevista no art. 28, § 9º, “e”, 7, da Lei 8.212/91:

Art. 28

...

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

...

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

...

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

Entretanto, a ausência de continuidade dos pagamentos não significa que o ganho seja eventual, já que este último está associado a um acontecimento incerto, casual, fortuito e não a um acontecimento descontínuo⁵.

O pagamento das importâncias a título de prêmios não coaduna com o conceito de eventualidade, ao contrário, está atrelado a evento certo e com previsibilidade da sua ocorrência, sendo devidos os prêmios quando do cumprimento, pelo empregado, da condição estipulada, conforme se extrai da enunciado da súmula STF nº 209:

Súmula 209 – Salário-Prêmio, salário-produção. O salário-produção, como outras modalidades de salário prêmio, é devido, desde que verificada a condição a que estiver subordinado, e não pode ser suprimido, unilateralmente, pelo empregador, quando pago com habitualidade.

⁴ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho, 11a ed. São Paulo: LTR, 2012, p. 771.

⁵ As diferenças conceituais dos temas aqui abordados – eventualidade e não habitualidade, são tratadas no Ac. 9202-003.044, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscal, da lavra do Conselheiro Elias Sampaio Freire, Sessão de 12 de fevereiro de 2014.

Para a recorrente, os pagamentos aqui tratados não seriam tributáveis também por lhes faltarem habitualidade, e, nessa condição, não integrariam os benefícios previdenciários, conforme previsão, *contrario sensu*, do § 11 do art. 201 da CF/88:

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

O dispositivo acima remete à lei a sua regulamentação. O custeio e os benefícios do Regime Geral da Previdência Social (RGPS) são regidos, principalmente, pelas disposições das Lei nº 8.212/91 e 8.213/91.

A Lei 8.212/91, art. 22, I, e art. 28, inclui na base de cálculo das contribuições dos segurados empregados, a cargo destes e a cargo das empresas, todos os ganhos obtidos em contraprestação ao trabalho, independentemente da forma, podendo ser em dinheiro, ainda que não habituais, em utilidades, quando há habitualidade, excluídas as indenizações e as parcelas relacionadas no § 9º do art. 28.

E o regime previdenciário consagrado na Constituição está fundado no princípio da solidariedade, por força do qual toda a sociedade deve contribuir para a Seguridade Social independentemente de se beneficiar diretamente dos serviços disponibilizados.

Em suma, devem ser tributados os valores pagos pela recorrente a título de prêmios, nos termos do lançamento.

Previdência Privada

Em voto proferido no Acórdão nº 2402.003661, Relator Cons. Julio César Vieira Gomes, sessão de 16/07/2013, ficou demonstrado que a Lei Complementar nº 109/2001 instituiu norma de isenção de contribuições aos regimes de previdência privada, aplicável aos fatos ocorridos após sua vigência, cujas razões de decidir, abaixo transcritas, adoto aqui:

Previdência Complementar Privada em Regime Aberto

O benefício tem previsão constitucional no artigo 202, com a redação trazida pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98; portanto, trata-se de imunidade de contribuição previdenciária:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

Em destaque nas transcrições acima, tem-se que, atendidos os requisitos da lei, as contribuições vertidas pelo empregador não integram a remuneração e, conseqüentemente, sobre as quais não incidem contribuições previdenciárias. De fato, outra não poderia ser a interpretação. Isto porque somente se pode falar em Previdência Complementar quando suas características estão presentes. Aliás, qualquer que seja o benefício oferecido, são justamente as características que evidenciam sua natureza. E não é diferente com a Previdência Complementar Privada. Para que assim seja considerada e daí não incidirem contribuições previdenciárias devem estar presentes as características exigidas pela Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001 que regulou o artigo 202 da Constituição Federal e revogou a Lei nº 6.435, de 15/07/1977.

Quanto ao artigo 28, §9º, alínea p, parte final, da Lei nº 8.212, de 24/07/91, incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, portanto anterior mesmo à EC nº 20/98, não tenho dúvida que se houver incompatibilidade com os artigos 68 e 69, §1º da Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, que passaram a regular o artigo 202, §2º da Constituição Federal, restará derogado, pois além desta última veicular norma tributária especial é posterior àquela:

Art. 28 (...)

§9º (...)

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; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Apenas como esclarecimento, meu entendimento sobre a expressão: "desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes" já havia sido manifestado no Acórdão nº 205-00.176, de 11/12/2007 quando se apreciou a incidência ou não sobre o benefício Plano Educacional. Naquele caso, não havia disposição legal posterior de natureza tributária silente quanto ao requisito, como neste caso; a CLT, regulando relações de trabalho, é que deixava de considerar como salário o

benefício, persistindo com isso a parte final do artigo 28, § 9º, alínea "t" da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

Quanto às exigências para o gozo da isenção de que o benefício não substitua parcelas salariais e seja extensivo à totalidade dos segurados empregados e dirigentes, parte final do dispositivo, entendo que não houve revogação. Isto porque é razoável que a legislação tributária procurasse evitar práticas elisivas, como a pretenciosa redução da base de cálculo por meio da substituição pelo benefício ou mesmo sua disponibilização vinculada à produtividade do empregado, do que o caracterizaria como uma gratificação.

E não se diga que a falta de previsão dessas exigências na lei posterior tenha sido intencional para a revogação de todo o dispositivo legal da Lei nº 8.212/91. Interessa ao Direito do Trabalho a definição de salário e não as regras periféricas voltadas aos efeitos tributários. As exigências da legislação tributária na parte final do artigo 28, §9º, alínea "t" da Lei nº 8.212/91, ao contrário da parte inicial, não integram a caracterização de alguma utilidade como salário ou não, apenas estabelecem o necessário para gozo da isenção.

Retomando ao exame da LC nº 109/2001, selecionamos as principais disposições para este estudo:

Lei Complementar nº 109, de 29 de Maio de 2001

Art. 1º O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do art. 202 da Constituição Federal, observado o disposto nesta Lei Complementar.

Art. 4º As entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas, conforme definido nesta Lei Complementar.

Seção II

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.

Seção III

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 filiadas.

§ 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.

§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.

CAPÍTULO VIII DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Apenas para que não fiquem espaços vazios na linha de desenvolvimento deste trabalho, lembra-se que os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 68 e 69 são apenas partes do estatuto da previdência complementar, veiculado pela LC nº 109/2001.

Inicialmente, dispõe a lei que os programas podem ser abertos ou fechados, de acordo com a natureza da entidade de previdência complementar. Após, trata de cada um nas seções que se seguem: na Seção II os programas em regime fechado e na Seção III, regime aberto. Para o primeiro, através de seu artigo 16, é exigido, obrigatoriamente, que o benefício seja oferecido à totalidade dos empregados, tal como no artigo 28, § 9º, "p" da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

Art. 28 (...)

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

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; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Portanto, um suposto programa de previdência complementar em regime fechado não oferecido à totalidade dos empregados não pode ser considerado como tal e as contribuições vertidas devem ser tributadas normalmente, eis que carecem de característica essencial. As entidades fechadas são instituídas para o conjunto de empregados da patrocinadora e não para grupos de categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, faculdade somente possível quando a opção é pelo regime aberto, conforme artigo 26, §3º da lei.

Vê-se que para o regime fechado, considerando a unidade da lei, não há incompatibilidade com a Lei nº 8.212/1991, apenas que nesta as regras de incidência e abrangência estão em um mesmo dispositivo legal.

Agora, como já sinalizado acima, para o regime aberto a lei faculta que, direta ou indiretamente através da entidade, a empresa contrate em benefício de grupos específicos de categorias de empregados plano de previdência complementar, artigo 26, §2º e 3º da lei. Então, neste caso não incidem contribuições previdenciárias ainda que o benefício não seja oferecido à totalidade dos empregados.

Mas, sem precipitações, a interpretação será mais segura quando considerado o todo da lei. No caso dos programas em regime aberto, embora não seja necessário estendê-lo à totalidade dos empregados e dirigentes, os grupos selecionados são de categorias de empregados, sem discriminações dentro de um mesmo grupo. A escolha recai sobre determinada categoria não como incentivo à produtividade ou outras finalidades relacionadas ao trabalho, mas em razão de necessidades específicas.

Em síntese, temos que para a não incidência de contribuições previdenciárias:

a) até o advento da LC nº 109/2001, em quaisquer casos, a empresa tinha que oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes;

b) a partir da LC nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa deverá oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores. Caso adotado o regime aberto, poderá oferecer o benefício a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria, mas não como instrumento de incentivo ao trabalho, eis que flagrantemente o caracterizaria como um prêmio e, portanto, gratificação.

No caso, de acordo com o contrato de adesão ao Programa de Previdência Privada, juntado às fl. 438-492 do Processo nº 15504.005717/2010-24, o plano contratado se refere a modalidade de previdência complementar em regime aberto, com previsão de pagamento de benefícios previdenciários (Programa Gerador de Benefício Livre - PGBL).

Conforme visto, tratando-se da modalidade de previdência complementar em regime aberto, a isenção das contribuições da empresa vertidas para este plano não está condicionada a que ele esteja disponível à totalidade dos dirigentes e empregados, desde que a restrição ao benefício seja de forma genérica e impessoal.

De acordo com o relatório fiscal, o plano de previdência privada foi concedido a empregados detentores de cargos executivos. Não há evidências de que a restrição ao benefício tenha sido de forma pessoal nem que se tratava de gratificação disfarçada.

Portanto, é indevido o lançamento tributário relativo à parcela paga pela empresa a título de previdência privada.

Multa

O instituto das multas em matéria previdenciária foi profundamente alterado pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A lei nova revogou o art 35 da Lei 8.212/91⁶, que previa os percentuais de multa aplicáveis sobre as

⁶ Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) sete por cento, no mês seguinte;

c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

contribuições sociais em atraso para pagamento espontâneo, que é o realizado após a data de vencimento do tributo, mas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização (inciso I), para pagamento de créditos incluídos em lançamento tributário -notificação fiscal de lançamento de débito (inciso II) e para pagamento de créditos incluídos em dívida ativa (inciso III) e definiu novos percentuais aplicáveis, correspondentes ao teto de 20% para pagamento espontâneo em atraso (art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009⁷) e 75% no caso de exigência de tributo em lançamento de ofício, passível de agravamento (art 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009⁸).

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da mencionada alteração legislativa existe o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao art. 106 inciso II do Código Tributário Nacional.

Para tanto, é necessário identificar a natureza do instituto objeto de comparação e os dados quantitativos a serem comparados.

A lei nova definiu claramente dois institutos: 1) multa de mora para pagamento espontâneo em atraso (art. 35) e 2) multa para pagamento não espontâneo - incluído em lançamento tributário - chamada de multa de ofício (art. 35-A), que é única para três condutas: i) falta de pagamento ou recolhimento; ii) falta de declaração e iii) declaração inexata.

A lei nova também definiu claramente os dados quantitativos de cada uma delas: para a primeira, até 20%, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96⁹; para a segunda, de 75%, passível de agravamento, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96¹⁰.

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;

c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

⁷ Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

⁸ Art. 35-A. 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

⁹ 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

O caso em exame trata de multa sobre contribuições incluídas em lançamento tributário, portanto, não é aplicável a sistemática da multa para falta de pagamento espontâneo.

A multa para pagamento não espontâneo, incluído em lançamento tributário - que é o caso - conforme visto, na nova sistemática do art. 35-A da Lei 8.212/91, é única para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata.

Já o revogado art. 35 inciso II da Lei 8.212/91, dizia respeito apenas à multa por falta de pagamento ou recolhimento incluído em lançamento tributário. Era o revogado art. 32 inciso IV §§4º e 5º da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97, que regulava a aplicação de penalidade ao contribuinte que apresentasse declaração inexata ou deixasse de apresentá-la, fazendo incidir multa isolada.

na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

¹⁰ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - (REVogado). (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010).
Autenticado em 12/03/2015 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 16/03/2015 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Portanto, na norma anterior, o dado quantitativo da multa para dívidas incluídas em lançamento tributário, para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata, deve ser apurado pela soma da multa do revogado art. 35, inciso II, com a multa do revogado art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º.

No caso, não há notícia da existência de auto de infração de obrigação acessória lavrado com base em falta de declaração ou de declaração inexata dos fatos geradores tratados neste processo.

Diante disso, nessa fase processual, a multa de 50%, vigente à época dos fatos geradores (art. 35, II, “d”, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99) é mais benéfica do que a multa de 75% prevista no art. 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008.

Todavia, como a multa da legislação de regência é progressiva em função das fases do processo, entendo que a multa mais benéfica deverá ser apurada no momento do pagamento, ficando limitada ao percentual de 75%.

Conclusão

Com base no exposto, voto por **conhecer do recurso, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, acatar a preliminar de decadência**, excluindo o período até 03/2005, também para os levantamentos PR (Prêmios) e PP (Previdência Privada), **e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso**, excluindo a parte do lançamento relativa à parcela de previdência privada (levantamento PP), e determinando que o crédito tributário relativo à parcela *in natura* pela cessão de veículos aos empregados (levantamento AV) seja calculado de acordo com o critério inscrito no Parecer Normativo COSIT nº 11/92.

Luciana de Souza Espíndola Reis.