



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

Processo nº 15504.018794/2008-20
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.729 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2014
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES
Recorrente COMPANHIA DE SEGUROS MINAS BRASIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/10/2006

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - TERCEIROS - INCRA - PAGAMENTOS INDIRETOS - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS - ESTIPULAÇÃO NO ACORDO OU CONVENÇÃO DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS - NÃO IMPUGNAÇÃO EXPRESSA DE REQUISITOS DESCRITOS NA LEI

Houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pela recorrente não só no relatório de lançamentos, no DAD, bem como no relatório fiscal.

A não impugnação expressa dos fatos geradores e dos descumprimentos dos requisitos da lei 10.101/2000 importa em renúncia e conseqüente concordância com os termos descritos pela autoridade fiscal em seu relatório. Não se insurgiu o recorrente quanto ao descumprimento da não inclusão no acordo dos mecanismos de aferição, do requisito da periodicidade e da pactuação prévia.

Não demonstrou o recorrente que os acordos e convenções coletivas estipulavam metas claras e objetivas que demonstrassem o preceito básico constitucional, integração entre capital e emprego. As Convenções Coletivas de trabalho, por si só, não servem para afastar a natureza salarial, quando escolhe a empresa fazer pagamentos pautados em acordos diretos.

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS - PLR PAGO EM DESACORDO COM A LEI

Cumprir observar que fiscalização previdenciária possui competência para arrecadar e fiscalizar as contribuições destinadas a terceiros, conforme art. 94 da Lei 8.212/91.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/10/2006

DECADÊNCIA - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS E RESULTADOS - SÚMULA 99 DO CARF

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

De acordo com a Súmula CARF nº 99: “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 infração.” Assim, existindo recolhimento de contribuições destinadas a terceiros, o dispositivo a ser aplicado é o art. 150, § 4º, do CTN, independente se não ocorrer recolhimento específico sobre o mesmo fato gerador.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, declarar a decadência até a competência 09/2003. II) Pelo voto de qualidade, no mérito, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento parcial ao recurso para limitar a multa em 20%.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O presente AI de obrigação principal, lavrada sob o n. 37.197.985-4, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela destinada a terceiros, mais especificamente ao INCRA, apuradas no período compreendido entre 01/2003 a 10/2006 sobre os valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 149 e seguintes, da leitura dos Acordos e Convenções apresentadas, restou inequivocamente claro que os pagamentos efetuados por conta de participação nos lucros foram feitos ao desamparo de qualquer plano de metas e resultados com total ausência de definição de objetivos a serem atingidos. Tal situação colide frontalmente com a disposição da Lei n 10.101, que em seu artigo 2, § único, determina que, dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos, inclusive mecanismos de aferição do que for acordado.

Foram solicitadas informações no intuito de esclarecer se existiam outros instrumentos capazes de suprir as exigências legais para distribuição dos lucros e resultados, tendo sido apresentadas as seguintes indagações:

a) - Informações detalhadas acerca do regulamento, de forma a demonstrar as regras claras e objetivas quanto A fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão dos acordos.

b) - Comprovar a formação e composição das comissões escolhidas pelas partes, integradas, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, com abrangência dos trabalhadores lotados em • todas as Unidades da empresa no território nacional, relativamente a todo o período fiscalizado.

c) - Apresentar comprovação de que o instrumento de acordo celebrado através dessas comissões foi arquivado na respectiva entidade sindical dos trabalhadores, de forma a comprovar a efetiva participação do sindicato na negociação do PLR.

Ainda conforme o relatório em atendimento em relação à intimação supra: I) a empresa declara que a regulamentação da PLR se deu mediante os Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho já apresentados a fiscalização.

Face a resposta apresentada os Instrumentos de negociação apresentados prevêm uma "garantia de participação mínima" e "obrigatória", que representa uma quantia certa a ser recebida pelos empregados, independentemente de qualquer meta ou resultado, configurando-se verdadeira gratificação semestral ajustada, sem nenhum caráter de "participação nos lucros ou resultados", desvirtuando completamente o disposto no art. 3,

caput, da lei que rege a matéria, quando assevera que a participação de que trata o art. 2 não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.

Ademais, sem exceção, todas as Convenções Específicas foram firmadas no início de cada ano civil para definir as participações dos empregados em relação aos exercícios anteriores.

Outra constatação relevante, verificada através dos eventos comandados nas folhas de pagamento é que, para alguns trabalhadores a empresa concedeu "adiantamentos" nos meses de janeiro, somando três parcelas no mesmo exercício, desrespeitando a proibição de concessão da PLR em periodicidade superior a duas vezes no ano civil.

Do exposto, constatou o auditor de forma inequívoca a convicção de que não houve o estabelecimento de qualquer programa de metas e resultados a serem cumpridos, de maneira a justificar o pagamento da PLR em todo o período fiscalizado, relativamente aos valores pagos com base nos Acordos/Convenções Coletivas de Trabalho, bem como não se evidenciou a formação da "comissão" preconizada no inciso I do artigo 2 da Lei 10.101/2000.

Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados, a título de "Participação nos Resultados", face à ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, da necessária participação da entidade sindical da categoria, bem como da falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado, não se enquadram no previsto no art. 214, § 9º 2, inciso X do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 24/10/2008, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 28/10/2008.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou defesa, fls. 342 a 367

Foi exarada a Decisão de 1 instância, 418 a 423, que confirmou a procedência do lançamento, cabendo observar que foi apreciada a decadência a luz do art. 173, I do CTN. Destaca-se ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE. SOLIDARIEDADE. GRUPO ECONÔMICO. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. MOMENTO DO CÁLCULO.

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.

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

o processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes tais diplomas devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes de lei.

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

A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 494, contendo em síntese os mesmos argumentos da impugnação, os quais podemos descrever de forma sucinta:

1. Em preliminar, alega que ocorreu a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências 01/2003 a 10/2003, a teor do que dispõe o §4º do artigo 150 do CTN, vez que o lançamento ocorreu em 10/2008.
2. No mérito, alega que o lançamento é improcedente, pois a PLR não possui natureza salarial.
3. Questiona se é permitido ao legislador ordinário modificar a natureza dos valores pagos a título de PLR, que, em observância à Constituição Federal de 1988, artigo 7º, inciso XI e artigo 218, §4º, são desvinculados da remuneração. Afirma que ao legislador ordinário, destinatário da regra de competência constitucional, é vedado regular, de forma a incluir a PLR como base de cálculo da contribuição previdenciária — não havendo competência para tributar, não há o que pretender isentar. Diz que o requisito essencial é a existência do lucro, qualquer outra condição decorrente de legislação ordinária deve ser entendida como inconstitucional. Acrescenta que no caso concreto, em todas as competências fiscalizadas, houve geração de lucro suficiente para justificar os pagamentos efetuados. Cita doutrina e jurisprudência. Conclui que o lançamento deve ser julgado nulo, pois não pode ser exigida contribuição sobre verba de natureza não remuneratória, assim definida por dispositivo constitucional.
4. Quanto aos requisitos da Lei 10.101/00, diz . que o entendimento da fiscalização está equivocado, pois a fixação de metas e resultados a serem cumpridos pelos funcionários é suprimível quando Convenção Coletiva de Trabalho já traz regras claras e objetivas a este respeito, e o agente fiscal as desconsiderou. Acrescenta que, ao contrário do que defende a autoridade fiscal, o estabelecimento de metas ou resultados é uma faculdade dada As partes e não uma obrigatoriedade imposta pela legislação. E assim porque o dispositivo

legal que tratou da matéria arrolou a instituição de metas e resultados como uma possibilidade "... podendo ser considerados, entre outros...". Também o argumento da retroatividade só guardaria sentido se as metas e programas fossem obrigatórios.

5. Afirma que a autoridade fiscal desrespeitou a força normativa das Convenções Coletivas de Trabalho. Disserta sobre a força normativa das Convenções Coletivas de Trabalho. Cita doutrina e jurisprudência.
6. Questiona a existência de responsabilidade solidária do grupo econômico.

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação constante nos autos.

DA DECADÊNCIA

Quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido, à decisão do STF. Assim, profiro meu entendimento acerca da matéria.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

***Súmula Vinculante nº 8** “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

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

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 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;

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

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

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

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.*

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas, bem como a existência de recolhimentos antecipados, para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Entendo que atribuir esse mesmo raciocínio a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias é no mínimo abrir ao contribuinte possibilidades de beneficiar-se pelo seu “desconhecimento ou mesmo interpretação tendenciosa” para sempre escusar-se ao pagamentos de contribuições que seriam devidas.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, caso em que entende que dito pagamento não constitui base de cálculo de contribuição e aqueles, onde tendo reconhecida a obrigação não efetivou o recolhimento da totalidade da contribuição.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, é o caso, por exemplo, dos salários indiretos não reconhecidos (MORADIA, PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, PRÊMIOS, ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT, ABONOS, AJUDAS DE CUSTO, GRATIFICAÇÕES ETC). Nestes casos, incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente porque não houve reconhecimento do fato gerador pelo recorrente e caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento. Tal fato pode ainda ser ratificado, pela não informação, por parte do contribuinte do salário de contribuição em GFIP.

Nesse caso, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas. Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se considera.

Afasta-se, aqui a aplicação do art. 150, § 4º, pois como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher. Antecipar significa: Fazer, dizer, sentir, fruir, fazer ocorrer, antes do tempo marcado, previsto ou oportuno; precipitar, chegar antes de; anteceder. Ou seja, não basta dizer que houve recolhimento em relação a remuneração como um todo, mas sim, identificar sob qual base foi o pagamento realizado. A acepção do termo remuneração não pode ser, para fins de definição do salário de contribuição uma, tanto o é, que a doutrina e jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexo ou complessivo.

Considerar que os fatos geradores são únicos, e portanto, a remuneração deva ser considerada como algo global, e desconsiderar a complexidade das contribuições previdenciárias, bem como a natureza da relação laboral. Não há como engajar-se em tal raciocínio em relação às contribuições previdenciárias, visto que existe até mesmo, documento próprio para que o contribuinte indique mensalmente e por empregado o que é devido e realize o recolhimento das contribuições correspondente a estes fatos geradores.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173, I do referido diploma.

Contudo, embora, meu entendimento quanto a aplicação da decadência siga os parâmetros acima destacados, entendimento esse que se coaduna com a da autoridade julgadora de primeira instância, deixo de aplicar referido entendimento, tendo em vista posição unânime da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ao apreciar por diversas vezes a questão dos pagamentos indiretos firma entendimento de que em se tratando de salário indireto o recolhimento de qualquer montante, mesmo que a outro título ou sobre rubrica é suficiente para atender o comando legal de existência de pagamento antecipado, levando, por consequência a aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Nesse sentido, foi editada a Súmula n. 99 do CARF, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 99: 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 infração.

Ocorre que no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 24/10/2008, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 28/10/2008. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 01/2003 a 10/2006, sendo assim a luz do 150, § 4º, do CTN devem ser excluídos os fatos geradores até a competência 09/2003.

Superadas as preliminares, passemos a análise do mérito.

DO MÉRITO

Quanto ao mérito, alega o recorrente que os valores de distribuição à título de PLR não constituem fato gerador de contribuições previdenciárias.

Cumpra observar, primeiramente, que fiscalização previdenciária possui competência para arrecadar e fiscalizar as contribuições destinadas a terceiros, conforme art. 94 da Lei 8.212/91. Todavia, o resultado do presente auto de infração, em relação ao mérito, segue o mesmo resultado da obrigação principal correlata, onde foram lançadas as contribuições patronais, qual seja: Processo 15504.018789/2008-17, DEBCAD: 37.131.342-2.

Identificada a conexão entre os processos, passemos a análise do mérito, cujo encaminhamento dar-se-á, no mesmo sentido do processo principal em relação aos fatos geradores que constituem base de cálculo da contribuição destinada a terceiros.

DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO PARA OS EMPREGADOS

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

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)- grifo nosso.

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição, assim, como transcrito acima. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

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)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Assim, é clara a legislação, ao descrever que apenas o pagamento de acordo com a lei específica é que garantirá a não integração dos pagamentos no salário de contribuição. Dessa forma o argumento de que os pagamentos realizados a título de PLR, mesmo que desconsiderados pela fiscalização como tal, não se adequam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não merece guarida.

Conforme descrito no relatório fiscal são argumentos para a caracterização dos pagamentos como remuneração:

Face a resposta apresentada os Instrumentos de negociação apresentados prevêm uma "garantia de participação mínima" e "obrigatória", que representa uma quantia certa a ser recebida pelos empregados, independentemente de qualquer meta ou resultado, configurando-se verdadeira gratificação semestral ajustada, sem nenhum caráter de "participação nos lucros ou resultados", desvirtuando completamente o disposto no art. 3, caput, da lei que rege a matéria, quando assevera que a participação de que trata o art. 2 não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.

Ademais, sem exceção, todas as Convenções Específicas foram firmadas no início de cada ano civil para definir as participações dos empregados em relação aos exercícios anteriores.

Outra constatação relevante, verificada através dos eventos comandados nas folhas de pagamento é que, para alguns trabalhadores a empresa concedeu "adiantamentos" nos meses de janeiro, somando três parcelas no mesmo exercício, desrespeitando a proibição de concessão da PLR em periodicidade superior a duas vezes no ano civil.

Do exposto, constatou o auditor de forma inequívoca a convicção de que não houve o estabelecimento de qualquer programa de metas e resultados a serem cumpridos, de maneira a justificar o pagamento da PLR em todo o período fiscalizado, relativamente aos valores pagos com base nos Acordos/Convenções Coletivas de Trabalho, bem como não se

evidenciou a formação da "comissão" preconizada no inciso I do artigo 2 da Lei 10.101/2000.

Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados, a título de "Participação nos Resultados", face à ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, da necessária participação da entidade sindical da categoria, bem • como da falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado, não se enquadram no previsto no art. 214, § 9 2, inciso X do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto n 2 3.048, de 06 de maio de 1999.

Contudo, não apenas imputou a autoridade fiscal o descumprimento da periodicidade máxima, acordo retroativo, bem como a inexistência de plano de metas, ou mesmo ausência de definição de objetivos a serem alcançados e mecanismos de aferição das informações referentes ao cumprimento do acordado. Senão vejamos, trecho do relatório fiscal:

Antes de apreciarmos as questões do descumprimento específico dos requisitos da lei 10.101/2000, acima identificados, devemos enfrentar a alegação base do recorrente de que os valores pagos a título de PLR são por força constitucional desvinculados da remuneração, sendo a lei 10.101/2000 inconstitucional nas limitações impostas ao referido pagamento.

DAS LIMITAÇÕES DO TRABALHO FISCAL DA APLICAÇÃO DOS TERMOS DA LEI 10.101.

Da mesma forma, que mencionado pelo recorrente, grande é a discussão acerca das limitações do trabalho do auditor, seja quanto a possibilidade de desclassificar planos de PLR, desconsiderar pessoas jurídicas, formar vínculos de emprego nos casos em que constata os requisitos da condição de empregado, desenquadramento do sistema SIMPLES. Nesse ponto, é plausível a insatisfação dos contribuintes, tendo em vista que a interpretação dada pela autoridade fiscal, muitas vezes mostra-se diametralmente oposta ao que o recorrente interpreta da legislação, ou mesmo o que foi orientado por seus contadores ou advogados.

Contudo, a papel da auditoria, no exercício da atividade vinculada de verificar o cumprimento da legislação previdenciária, é sim identificar não apenas as folhas de pagamento, mas em realizando a auditoria contábil, verificar, a existência de outros pagamentos, que constituam fato gerador de contribuições previdenciárias.

É nesse ponto, que autorizado está o auditor ao identificar pagamentos outros, dos mais diversos títulos, como no caso do PLR, intimar o contribuinte a apresentar os fundamentos para o referido pagamento. Ao deparar-se com esses instrumentos e considerando as alegações da empresa para o pagamento em questão, verificar se aquele pagamento é ou não fator gerador de contribuições previdenciárias. Não se trata, portanto de desclassificar um acordo firmado, ou interferir nas tratativas ali acordadas, ou mesmo descritas nas convenções coletivas de trabalho, MAS TÃO SOMENTE, IDENTIFICAR SE O PLANO ATENDE AS EXIGÊNCIAS LEGAIS QUANTO AO PAGAMENTO DESVINCULADO DO SALÁRIO.

Falando mais objetivamente, no caso de pagamento de PLR, compete ao auditor verificar a norma que autoriza o pagamento, e se a mesma encontra-se em conformidade (dentro dos limites) para que os pagamentos sob elas consubstanciados estejam excluídos do conceito de salário de contribuição.

Assim, não merece guarida a argumentação de que as Convenções Coletivas de Trabalho, constituem fonte formal dos direitos do trabalhador, devendo prevalecer a vontade ali expressa quanto a desvinculação da remuneração, o que impossibilitaria à autoridade fiscal interpretação diversa quanto a natureza da verba. Concordo com o recorrente que os Acordos e

Convenções Coletivas constituem fontes formais do direito do trabalho, possuindo caráter imperativo em relação aos direitos ali assegurados; contudo, não acato o argumento de que possuam esses instrumentos caráter absoluto para determinar a natureza dos pagamentos à título de PLR, quando a própria Constituição remete a lei a definição da forma como deve se dar o pagamento.

Porém um ponto, deve ser prontamente enfrentado, posto que seu acatamento dispensaria a apreciação das demais alegações. Trouxe o recorrente: argumentação no sentido de que por força do que dispõe o artigo 7º XI da Constituição Federal os pagamentos realizados a título de PLR estão automaticamente excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias”.

Porém, entendo não ser esse o pensamento mais adequado. De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, assim, devemos nos ater ao disposto na norma que trata a questão, nestas palavras:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

*XI - participação nos lucros, ou resultados, **desvinculada da remuneração**, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei**.*

Parte dos argumentos trazidos pelo recorrente foram no sentido que, o pagamento de PLR, por si só, já se encontra afastado do conceito de salário de contribuição, e da hipótese de incidência, O QUE NÃO VENHO A CONCORDAR.

Entendo que embora prevista na Constituição Federal a desvinculação do PLR do salário, o que lhe conferi caráter de imunidade, não há possibilidade de considerar ter o recorrente a ampla liberdade de efetuar pagamentos, sob essa denominação, da maneira que tiver interesse. A CF/88, reporta os limites para que o PLR esteja desvinculado do salário, indicando a necessidade de a os requisitos legais para efetivação do pagamento.

Quanto a verba participação nos lucros e resultados, em primeiro lugar, assim, como já bem disse o julgador de primeira instância deve-se ter em mente que é norma constitucional de eficácia limitada, o que de pronto afasta a argumentação, que pela sua natureza já não poderia ser considerada salário de contribuição.. Para fins de esclarecimento, cabe citar, o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:

*(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária , a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de **eficácia limitada**, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)*

Vale ressaltar o que o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo acerca da matéria, o que bem esclarece que a CF/88, realmente incentiva as empresas a participarem

os seus lucros com seus empregados, todavia o próprio texto constitucional submeteu ditas regras aos limites legais, senão vejamos:

EMENTA

*DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de **eficácia limitada**. 2) **O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional.** 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.*

(...)

*7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, **não é auto aplicável**, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.*

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.

11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de

tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa. (grifei)

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Neste contexto podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos, bem como não acato o argumento de que o pagamento de PLR, por si só, já encontra-se excluído do conceito de salário de contribuição.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional.

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Conforme descrito pela autoridade fiscal e julgadora os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente constituem salário de contribuição e, por conseguinte, sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a totalidade das regras previstas na legislação específica. Isto posto, não há de se acatar a teoria de que os pagamentos à título de PLR já encontram-se, por previsão constitucional, fora da base de cálculo conforme argumentado pelo recorrente.

QUANTO A PERIODICIDADE NO PAGAMENTO –

DESCUMPRIMENTO

Documento assinado digitalmente em 28/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 28/10/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 03/11/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 27/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conforme descrito no relatório fiscal, através das planilhas citadas e das folhas de pagamento constatou-se que, para uma parcela de empregados, o contribuinte pagou a título de antecipação ou distribuição, nas rubricas referentes a Participações nos Lucros ou Resultados, contrariando o disposto no § 2º artigo 3º da Lei 10101/00, que veda pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no ano civil. Vejamos, trecho do relatório:

Outra constatação relevante, verificada através dos eventos comandados nas folhas de pagamento é que, para alguns trabalhadores a empresa concedeu "adiantamentos" nos meses de janeiro, somando três parcelas no mesmo exercício, desrespeitando a proibição de concessão da PLR em periodicidade superior a duas vezes no ano civil.

Realmente, conforme apontado pelo auditor, a lei 10.101/2000 não admite o pagamento de PLR mais duas vezes no ano, ou com periodicidade inferior a um semestre civil, ou seja, entendo que os dois prazos são cumulativos e não uma opção. Vejamos o dispositivo legal que retrata a questão.

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Importante salientar, que a empresa, não trouxe argumentos específicos para refutar o descumprimento em relação a esse requisito.

CONCLUSÃO: entendo que para a relação apresentada pela autoridade fiscal, foi descumprido o limite máximo de distribuição de PLR.

FUNDAMENTO: descumprimento do §2º do art. 3 da lei 10.101/2000.

QUANTO AO PACTO PRÉVIO

No caso em questão, a autoridade fiscal, conforme descrito em seu relatório, procedeu ao lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros, também sob o fundamento de falta de acordo prévio ao exercícios em que se baseavam os pagamentos. Note-se que diferente do outro lançamento em julgamento nessa mesma sessão, não apresentou recorrente argumentos para refutar referido descumprimento. Assim destacou o auditor em seu relatório:

2.1.5.2.3 - Ressalte-se que embora assinado em 01 de dezembro de 2003, o Acordo registra que sua validade retroage a todo o exercício de 2003 se estendendo até o exercício de 2005.

Não tendo o recorrente insurgido-se em relação a este ponto, deve o lançamento também ser mantido, sob o fundamento trazido pelo auditor.

DA APRECIÇÃO DOS ACORDOS

Ao contrário do que tenta demonstrar o recorrente, não entendo que os auditores e o julgador tenham simplesmente feito juízo de valor, ou conclusão por mera presunção, quanto ao PLR acordado, e as metas estipuladas.

Neste ponto, vejamos o que diz a lei 10.101/2000:

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

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

METAS E CRITÉRIOS NÃO INCLUÍDOS NO ACORDO NEGOCIADO:

Quanto a previsão em AC/CC, temos por entendido, que este é apenas um dos requisitos, sendo que não conseguiu o mesmo demonstrar que houve a estipulação de metas, quando da realização do referido acordo. Pelo contrário em seu recurso, apenas descreve que a existência de Convenção Coletiva supri qualquer necessidade de estipulação de regras ou mesmo critérios.

Assim, conforme descrito no relatório fiscal, outro ponto que justifica o lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros é o fato que inexistia estipulação de metas claras e objetivas, destacando os instrumentos o pagamento de uma parcela fixa em meses determinados.

Nesse sentido, entendo que o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação, ou mesmo basear o pagamento em condições anteriores. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento, devendo as mesmas serem negociadas no acordo firmado e não posteriormente em documento apartado junto a empresa. A mera estipulação de valores fixas, assemelha-se a natureza de uma gratificação descumprindo o preceito básico constitucional.

Vejamos o que diz o art. 2º, § 1º da lei 10.101/2000:

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

Assim, conforme transcrito acima, “dos instrumentos DEVERÃO constar regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas (...). Entendo que a expressão “podendo”, descrita no final do dispositivo legal, visou apenas indicar os incisos I e II, como exemplos, mas de forma alguma, afastou o

estabelecimento de critérios. Se assim, não fosse, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados.

As metas ou critérios tem que ser negociados quando da realização dos acordos, conforme descrito expressamente na lei e acima grifado. Não pode a empresa, como alegado valer-se de regras e metas dispostas na Convenção coletiva de trabalho. O que se busca são critérios que sejam negociados não impostos.

Conclusão: DESSA FORMA, A NÃO INCLUSÃO DOS CRITÉRIOS E METAS NOS INSTRUMENTOS DECORRENTES DA NEGOCIAÇÃO DETERMINA O DESCUMPRIMENTO DO § 1º, CONFORME MENCIONADO PELO AUDITOR.

MECANISMOS DE AFERIÇÃO NÃO INCLUÍDOS NO ACORDO NEGOCIADO:

Os mecanismos de aferição, conforme descrito pelo auditor, devem ser também estipulados no acordo e apresentados a autoridade fiscal, contudo, novamente o recorrente não se insurge quanto a esse descumprimento indicado pela autoridade fiscal.

Importante mencionar que a empresa por outro lado, tem a ampla e irrestrita liberdade de pagar PLR, eleger por qual dos instrumentos previstos na lei irá consolidar o ato, determinar as regras, critérios, metas a serem alcançados ou mesmo a maneira de aferí-las, contudo deverá observar as exigências legais quanto a formalização dos atos. Ao contrário do defendido pelo recorrente, no meu entender, a lei não apenas sugeriu, mas exigiu o estabelecimento de critérios, metas a serem atingidas para que o instituto cumpra seu papel básica: “integrar o empregado no capital da empresa de forma que o mesmo sinta-se estimulado

O descumprimento de qualquer dos requisitos transforma, sim, a natureza do pagamento. Ou seja, não é que a verba deixe de ser distribuição de lucro, mas a sua natureza passa a ser de verba salarial, equiparando-se a diversas outras verbas, que pelo seu mero pagamento, são por si só verbas salariais, como é o caso dos prêmios, gratificações, gorjetas, bônus etc. Temos que ter em mente que as exigências legais não são despiciendas. Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros sem a devida legitimação, conforme amplamente discutido acima, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

DA MULTA LIMITADA A 20%

Com relação da interpretação em relação a aplicação dos dispositivos da MP 449/2008, convertida na lei 11.941 em relação a competência 10/2008, entendo que os argumentos do recorrente não merecem prosperar. Filio-me a tese adotado pelo auditor fiscal e ratificada pelo julgador de primeira instância.

No que tange ao cálculo da multa, face à edição da MP 449/08, convertida em lei 11.941, a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a MP 449/2008, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32A.

O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou

que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

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

II – 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, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“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.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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 inexistente “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, como no presente caso, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado (75%). As contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio da notificação já mencionada e, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de *bis in idem*.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No caso conforme descrito no relatório fiscal, para que se determinasse o valor da multa a ser aplicada, procedeu-se ao comparativo: com base na antiga sistemática, multa moratória, com a aplicação de multa pela não informação em GFIP, e da sistemática descrita na nova legislação. Na hipótese dos autos, a fiscalização achou por bem aplicar a multa de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos explicitados acima. Em relação as competências anteriores a edição da referida MP (04/12/2008) e considerando que o art. 106 que, inciso II, "c" - do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) dispõe que - tratando-se de ato não definitivamente julgado a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, efetuamos o demonstrativo da multa entre as penalidades da legislação posterior e anterior a MP 449/2008 para a aplicação da mais benéfica, conforme Anexo único e resumo abaixo.

Ou seja, para efeitos da apuração da situação mais favorável, observou o auditor fiscal notificante:

1. Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou
2. Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para excluir do lançamento as contribuições até 09/2003, face a aplicação da decadência quinquenal e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira