



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

Processo nº 15504.725349/2011-15
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.254 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2013
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente CIA DE FIAÇÃO E TECIDOS CEDRO E CACHOEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.

Não havendo recolhimento antecipado da contribuição previdenciária devida incidente sobre a remuneração paga pela empresa aos segurados a seu serviço, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN, pois trata-se de lançamento de ofício.

Considera-se lançamento de ofício a contribuição incidente sobre pagamento de verbas que a empresa não considerou como sendo base de cálculo da contribuição previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a matéria.

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

O PRL pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição.

REMUNERAÇÃO INDIRETA - PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida, incidente sobre a remuneração paga aos seus administradores não empregados.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores relativos ao seguro de vida em grupo, contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 12/2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN.

GRUPO ECONÔMICO

Ao verificar a existência de grupo econômico de fato, a auditoria fiscal deverá caracterizá-lo e atribuir a responsabilidade pelas contribuições não recolhidas aos participantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso na questão da representação fiscal para fins penais, nos termos do voto da Relatora; b) em negar provimento ao recurso na questão ligada à caracterização do grupo econômico, nos termos do voto da Relatora; c) em dar provimento ao Recurso na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) das verbas pagas título de seguro de vida, nos termos do voto do(a) Relator(a); d) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a); e) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) das verbas pagas a empregados e gerentes a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa, que votou em dar provimento ao recurso nesta questão; b) em negar provimento ao recurso na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) das verbas pagas a contribuintes individuais a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; III) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) das verbas pagas a motoristas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; b) em negar provimento ao Recurso na questão da decadência, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 01/04/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por
MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 01/04/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e
m 05/04/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS
Impresso em 10/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 15504.725349/2011-15
Acórdão n.º **2301-003.254**

S2-C3T1
Fl. 2.814

Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em dar provimento parcial ao recurso, pela utilização da regra decadencial expressa no Art. 150 do CTN. Redator: Mauro José Silva. Sustentação oral: Patrícia Regina Guerra de Resende Couri. OAB: 80488/MG.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relator.

Mauro José Silva- Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Wilson Antônio de Souza, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte da empresa e à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Consta do Relatório Fiscal (fls. 28) que o fato gerador das contribuições lançadas foi o pagamento aos segurados empregados e contribuintes individuais, de valores intitulados Participação nos Lucros e Resultados, em desacordo com a legislação específica, e pagamento de seguro de vida em grupo aos segurados empregados sem previsão em acordo coletivo de trabalho.

O agente autuante informa que a PLR de 2005, paga em 2006, não atende aos pressupostos previstos nos artigos 1º, 2º e 3º, da Lei 10.101/2000, pelos motivos a seguir expostos: **a)** ausência de acordo entre empresas e empregados previamente ao início do exercício findo o qual a empresa pretendeu dividir os lucros com os seus empregados; **b)** inexistência de controles relativos aos critérios de participação no Programa; **c)** inexistência de Comissão para Acompanhamento e Divulgação dos Resultados composta por representantes das empresas e representantes dos empregados, contrariando a determinação do acordo celebrado com os sindicatos dos trabalhadores; **d)** inexistência de regras claras e objetivas em relação às metas específicas citadas no acordo e ausência da negociação entre chefia e empregados para o estabelecimento dessas metas, conforme determinado em Acordo; **e)** inexistência de mecanismos de aferição mensal dos resultados acordados; **f)** falta de clareza dos Valores a Distribuir a título de Participação nos Lucros ou Resultados, **g)** adoção de fórmula de cálculo não explicitada no acordo e privilégios aos gerentes com o uso do “múltiplo 3” sem que esse multiplicador tenha sido acordado claramente com os sindicatos dos trabalhadores.

Quanto ao PLR de 2008 pago aos motoristas, segundo ainda a fiscalização, trata-se de uma gratificação, pois foi concedida em valor fixo, independentemente de qualquer resultado a ser alcançado pelo empregado, não havendo no Programa quaisquer critérios relacionados ao trabalho, tais como produtividade, qualidade, programas de metas, resultados e outros, o que contraria o disposto no § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/00.

Conforme ainda relato fiscal, a empresa pagou, no ano de 2006, participação de Administradores não empregados nos Lucros ou Resultados, na rubrica 0353-PARTICIPAÇÃO ADMINISTRADORES, o que, no entendimento da fiscalização, deveria sofrer tributação, uma vez que Lei 10.101/91 menciona unicamente os empregados.

É também objeto do AI a contribuição incidente sobre o valor pago pela empresa relativo a Seguro de Vida em Grupo que, conforme entendimento da autoridade autuante, integra o salário de por não estar previsto em acordos ou convenções coletivas de trabalho, contrariando o disposto no inciso XXV, do § 9º do artigo 214 do Decreto 3.048/99.

A autoridade lançadora esclarece que nas competências 01/2006, 03/2006 a 07/2006, 09/2006, 01/2008 a 02/2008, 04/2008 a 06/2008, 08/2008 a 10/2008, tanto o descumprimento da obrigação principal quanto o descumprimento da obrigação acessória relacionada à GFIP ocorreram antes da MP 449/2008, devendo-se comparar, em respeito à

retroatividade mais benéfica prevista no artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, as multas aplicáveis antes dessa MP (multa de mora somada ao CFL 68) com aquelas após a sua edição (multa de ofício), adotando-se a mais favorável ao contribuinte.

Informa ainda que, para as competências 03/2008, 07/2008 e 11/2008, como o descumprimento da obrigação principal ocorreu antes da MP 449/08, mas o descumprimento da obrigação acessória relacionada à GFIP aconteceu com o envio desse documento após a citada MP, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória será necessariamente a imposta pelo CFL 78, uma vez que não cabe a comparação imposta com as multas aplicáveis pelo CFL 68, já que esse código não mais existe na nova legislação trazida pela MP, razão pela qual a multa pelo descumprimento da obrigação principal nessas competências será de 24%.

A seguir, o fiscal autuante expõe os motivos pelos quais entende que há formação de grupo econômico entre a recorrente e as empresas Cia de Fiação e Tecidos Cedronorte e Cia de Fiação e Tecidos Santo Antônio, denominado de GRUPO CEDRO, e fundamenta a solidariedade entre as empresas do grupo no art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91.

A empresa autuada e as demais solidárias apresentaram uma defesa única e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 02-38.802, da 8ª Turma da DRJ/BHE (fls. 2.729), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Cientificadas da decisão de primeira instância, a recorrente e as demais solidárias apresentaram recurso único (fls. 2.755) alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega ausência de crime contra a seguridade social, insurgindo-se contra a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais, entendendo que a RFFP apenas poderia se concretizar após a conclusão do debate administrativo da matéria.

Destaca que o que se visa não são os aspectos específicos do Processo Administrativo de Representação Fiscal, e sim os requisitos necessários para sua instalação, uma vez que a recorrente, em nenhum momento, incorreu em hipótese tipificada na lei penal, nem mesmo em tese, razão pela qual o questionamento da recorrente não incorre na hipótese da Súmula CARF nº 28, devendo este Conselho se manifestar sobre a inexistência desses requisitos.

Ainda em preliminar, reitera que ocorreu a decadência parcial do direito de lançar, por força do CTN, art. 150, §4º, reafirmando que existem recolhimentos parciais, sendo que a decisão recorrida sequer mencionou essas alegações da recorrente, se limitando a aduzir que o contribuinte não reconhecia tais verbas como sendo salariais, e cita decisões deste CARF que confirma seu entendimento sobre a matéria.

Insiste na exclusão das demais empresas do grupo Cedro do pólo passivo da obrigação tributária ora exigida, argumentando que, apesar de pertencerem ao mesmo grupo econômico, inexistente qualquer vínculo dessas empresas com os fatos geradores autuados, e cita jurisprudência nesse sentido para reforçar suas argumentações.

Sustenta que, de acordo com art. 124, inciso II, do CTN, a lei poderá atribuir a responsabilidade a terceira pessoa, desde que esta esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, o que não ocorreu no presente caso, e traz a doutrina na tentativa de demonstrar a correção de seu entendimento.

No mérito, assevera que o PLR pago pela empresa jamais poderia ser tributada por se tratar de parcela expressamente excluída da remuneração e paga em conformidade com a Lei 10.101/00, não possuindo caráter contraprestativo e nem mesmo se assemelhando a uma gratificação, para fins de contribuições destinadas a terceiros.

Transcreve o art. 7º, inciso XI, da CF, destacando que a recorrente não discorda da Turma recorrida, quando ela aduz que a PL possui a função de integrar o capital e o trabalho, pois, como expôs na impugnação, entende que a previsão jurídica da distribuição dos lucros ou resultados aos trabalhadores é incentivar a empresa a dividir e socializar o capital, de modo a inserir o seu colaborador em todas as etapas de produção.

Assevera que a presente autuação, corroborada pelo acórdão recorrido, ao desnaturar a PLR paga pela recorrente, onerando-a com quase metade desse valor em tributos, desestimula o contribuinte em dividir seus lucros e incluir seus colaboradores em sistema global de resultados.

Aduz que, para que se justifique a desnaturação da característica de PLR e sua caracterização como gratificação, é imprescindível a comprovação do intuito de fraude, conforme art. 149, do CTN,

Ressalta que, no PLR pago pela empresa existe regras claras e objetivas acerca dos critérios, bem como controle sobre eles, o que foi demonstrado na impugnação e mereceu apenas uma rasa menção da Turma julgadora, que ignorou os argumentos aduzidos e se restringiu a reiterar a autuação.

Destaca que não se pode alegar que não haja controle da realização de exames periódicos e troca de EPI apenas pelo fato de as comunicações serem destruídas, já que tal realização é devidamente registrada, tornando-se sem valia o arquivamento das notificações cumpridas.

Sobre a divulgação, controle ou acompanhamento dos resultados e metas, reafirma que tal divulgação ocorreu, de forma ampla, tendo sido realizada reunião quando da assinatura do Acordo Coletivo e apresentado o PPRL 2005, demonstrando as regras acordadas de forma clara e objetiva, além de haver divulgação da evolução das metas, com a publicação de dados relativos aos resultados, faturamento, produção de tecidos, vendas, etc, no sistema de intranet da Empresa, ao qual todo empregado tem acesso, como também publicação em jornais murais e em folders jornalísticos internos.

Observa que a exigência de que o acordo deve ser celebrado antes do início do exercício não está prevista na Lei 10.101/2000 e trata-se de uma questão facilmente superável, tendo em vista a natureza do Programa de PLR e os trâmites que envolvem a negociação com os Sindicatos competentes, o que nem sempre permite que o acordo seja assinado impreterivelmente antes do início do exercício a que se refere, e traz entendimento de conselheiro desse Carf nesse sentido.

Inferi que a fórmula utilizada para o cálculo da PLR a ser paga está clara e que não há que se falar que os valores ora fiscalizados não são PLR eis que comprovado o atendimento de todos os requisitos legais para que como tal se configure.

Para os empregados motoristas, alega que a PLR também atende o pressuposto acima citado, uma vez que seu pagamento está condicionada a regras claras e específicas relacionadas à assiduidade, comprometimento e proporcionalidade com o tempo de serviço na empresa.

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

Autenticado digitalmente em 01/04/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 01/04/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 05/04/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 10/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Entende que a Turma recorrida consignou fundamentação que corrobora os argumentos da recorrente de que a lei não determina que os critérios e condições a serem estabelecidos devam ser, obrigatoriamente, o estabelecimento de metas e resultados, mas devem constar do instrumento de negociação, buscando-se atingir os objetivos do pagamento da verba em questão, o que foi feito pela recorrente.

Frisa que a referida verba, assim como a PLR creditada aos demais empregados, também fora paga de forma não habitual, em 09/2009, sendo certo que o requisito da habitualidade é inafastável à caracterização da remuneração e salário.

Relativamente à participação nos lucros dos administradores, sustenta que a delegacia olvidou da existência de determinação constitucional clara de que o pagamento de participação nos lucros aos trabalhadores é independente da sua remuneração, não podendo ser a ela comparada, frisando que a CF é lei que deve ser observada na atuação da administração pública, não se permitindo o seu afastamento simplesmente por não haver previsão infraconstitucional expressa detalhando os seus ditames.

Transcreve art. 195, I, “a”, da CF e cita o § 1º, art. 5º, da Carta Magna para demonstrar que não há qualquer limitação ao exercício da garantia prevista no art. 7º, XI, da Constituição, argumentando que, em que pese a referência no texto do inciso XI, do art. 7º à lei infraconstitucional, como regulamentadora dos parâmetros da garantia supra, a doutrina e jurisprudência majoritárias expõem o entendimento de que o disposto no art. 7º, quando trata da PLR é de eficácia plena, enquanto que, na parte que trata da participação na gestão da empresa, é de eficácia contida.

Defende a aplicação das normas previstas na Lei 6.404/76, especialmente no que tange à relação de trabalho, mas apenas para verificar o correto pagamento dessa verba, observando que o art. 7º, XI, estabeleceu norma de não incidência, e qualquer tentativa do legislador infraconstitucional em mitigar essa regra seria afastada do ordenamento.

Reconhece que, em virtude da citada previsão constitucional, a Lei 9.457/97 veio alterar dispositivos da Lei 6.404/76, modificando o art. 152, estabelecendo a exigência de uma remuneração aos administradores, prevendo, ainda, a possibilidade de a empresa atribuir uma PL aos conselheiros e diretores, e reafirma que o estatuto da recorrente está em plena consonância com o que estabelece a Lei 6.404/76, com posteriores alterações, recepcionados pelo art. 7º, XI, da CF, na medida em que regulamentam os termos em que deve ser realizada a PL pelos conselheiros e diretores.

Traz a doutrina e jurisprudência para reforçar o entendimento de que a Lei 6.404/76 regulamenta, sim, a participação no lucros de administradores das Sociedades Anônimas, mas que não incidem contribuições sobre essa PL em razão de determinação constitucional, não podendo, portanto, o pagamento a título de participação nos resultados integrar a base de cálculo de encargos trabalhistas ou previdenciários dos Administradores, Diretores e Conselheiros da recorrente.

Em relação ao prêmio de Seguro de Vida em Grupo, defende a não incidência de contribuição sobre tal verba, citando reiteradas decisões do STJ a respeito da matéria.

Insurge-se, ainda, contra o valor da multa e juros aplicados, esclarecendo que não se discute a legalidade ou não da lei, e sim o caráter confiscatório da multa aplicada,

inferindo que não é qualquer atraso no pagamento dos tributos ou ausência d sua declaração que deve legitimar a previsão de multa exacerbada

Entende que a multa aplicada fere o princípio da capacidade contributiva, uma vez que o acréscimo pretendido vai muito além da simples tentativa de coibir infrações, impondo, na verdade, majoração do tributo para além da capacidade econômica adquirida pela empresa, e que está equivocada a aplicação da MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09.

Assevera que a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96 não é a mais benéfica para a recorrente, e que a comparação da forma feita pela fiscalização está equivocada, eis que se comparam penalidades de naturezas diversas, e que deveria ter sido utilizada a retroação benéfica do 32A, na atual redação da Lei 8.212/91, e transcreve trechos de acórdãos proferidos por este CARF.

Ressalta a impossibilidade de fazer incidir a SELIC sobre a multa de ofício exigida, o que já foi reconhecido pela Câmara Superior do CARF, e que, caso se verifique, em análise desmembrada e detalhada da atualização monetária do AI combatido, que tal atualização levou em conta também o valor da multa aplicada, deve ser isso rechaçado, em razão dos motivos expostos.

Finaliza requerendo que seja dado provimento ao recurso, para reforma do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

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

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

Preliminarmente, a autuada insurge-se contra a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais, alegando ausência de crime contra a seguridade social entendendo que a RFFP apenas poderia se concretizar após a conclusão do debate administrativo da matéria.

Destaca que o que se visa não são os aspectos específicos do Processo Administrativo de Representação Fiscal, e sim os requisitos necessários para sua instalação, uma vez que a recorrente, em nenhum momento, incorreu em hipótese tipificada na lei penal, nem mesmo em tese, razão pela qual o questionamento da recorrente não incorre na hipótese da Súmula CARF nº 28, devendo este Conselho se manifestar sobre a inexistência desses requisitos.

Todavia, entendo que não cabe manifestação a respeito da oportunidade em que a auditoria fiscal deveria efetuar a citada representação, pois o lançamento, objeto do recurso, não guarda qualquer relação de dependência com o possível ilícito praticado, não sendo a autoridade lançadora a titular da pretensão punitiva estatal, cabendo-lhe apenas representar ao órgão competente — no caso, ao Ministério Público Federal — a quem caberá tipificar o fato e oferecer ou não a denúncia.

Dessa forma, conforme bem esclarecido no acórdão recorrido, a auditoria fiscal agiu no estrito dever funcional, uma vez que tomou ciência da ocorrência, em tese, de crime de apropriação indébita previdenciária tipificado no art. 337-A, I, do Código Penal.

Também não cabe nesta instância administrativa discutir a ocorrência ou não de crime, devendo a recorrente apresentar suas alegações perante o órgão competente para a apuração do ilícito.

Ainda em preliminar, reitera que ocorreu a decadência parcial do direito de lançar, por força do CTN, art. 150, §4º.

No entanto, conforme bem entenderam as autoridades julgadoras de primeira instância, o caso presente se refere a contribuição incidente sobre verba que a recorrente não considerava como base de cálculo da contribuição previdenciária, tratando-se, portanto, de lançamento de ofício, para o qual não houve adiantamento do tributo, caso em que se aplica o disposto no art. 173, do CTN, transcrito a seguir:

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

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

Autenticado digitalmente em 01/04/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 01/04/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 05/04/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS
Impresso em 10/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

O AI foi consolidado em 28/11/2011, e sua cientificação ao sujeito passivo se deu em 30/11/2011

Dessa forma, considerando o exposto acima, constata-se que não se operara a decadência do direito de constituição do crédito, pois, para as competências compreendidas entre 01/2006 a 12/2008, inicia-se a contagem do prazo em 01/01/2007, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do dispositivo legal transcrito acima.

Portanto, a partir da competência 01/2006, o Fisco se encontra ainda no direito de cobrar a contribuição devida lançada.

Em relação ao Grupo Econômico, a autuada não insurge-se contra sua caracterização.

Pelo contrário, ela reconhece a existência do Grupo Cedro, do qual a recorrente e as demais empresas citadas no Relatório Fiscal fazem parte.

A recorrente apenas requer a exclusão das demais empresas do grupo Cedro do pólo passivo da obrigação tributária exigida, pois entende que inexistente qualquer vínculo dessas empresas com os fatos geradores autuados, observando que, de acordo com art. 124, inciso II, do CTN, a lei poderá atribuir a responsabilidade a terceira pessoa, desde que esta esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, o que não ocorreu no presente caso.

Porém, o inciso II, do art. 124 citado, não estabelece essa condição de que a terceira pessoa esteja vinculada ao fato gerador, conforme quer fazer crer a recorrente, mas apenas determina que são solidariamente obrigadas: as pessoas expressamente designadas por lei.

E a Lei 8.212/91, em seu art. 30, inciso IX, é clara ao estabelecer que “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrente desta lei.”

Além da Lei nº 8.212/1991, o sistema jurídico brasileiro trata dos grupos empresariais em outros diplomas legais, entre eles, a CLT que, em seu art. 2.º, § 2.º, estabelece, para efeitos da relação de emprego, a responsabilidade solidária de empresas que “*estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica*”;

Também a Lei 8.884/1994, que dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, em seu art. 17, prevê a responsabilidade solidária de “*empresa ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, que praticarem infrações da ordem econômica*”.

Da mesma forma, o Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078/1990), em seu art. 28, prevê responsabilidade subsidiária para as “*sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas*”.

Nesse sentido, entendo que a pretensão da recorrente de que sejam excluídas as empresas integrantes do Grupo Cedro do pólo passivo do AI não encontra amparo legal.

Pelo exposto, rejeito as preliminares suscitadas.

No mérito, a recorrente tenta demonstrar que os pagamentos feitos a título de PLR e os referentes ao Seguro de Vida em Grupo não integram o salário de contribuição previdenciária.

Já a fiscalização entendeu que os pagamentos em tela integram a base de cálculo do tributo lançado por não terem observado a legislação específica que trata da matéria.

No entanto, a condição de se tratar ou não de remuneração não está vinculada ao interesse da fonte pagadora em, com aquele pagamento, assalariar ou remunerar ou não seu empregado ou contribuinte individual que lhe presta serviços. Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

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

Cumprir observar que o conceito de salário de contribuição expresso no art. 28 inciso I da Lei 8.212/91 é, para o segurado empregado, “...a *totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês...*”, e, para o contribuinte individual, é “...a *remuneração auferida em uma ou mais empresas ...*(grifei).

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

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

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

O § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, enumera as verbas sobre as quais não incidem contribuições sociais, desde que observadas algumas condições ali expostas.

Portanto, no caso presente, impõe verificar se no pagamento, pela empresa, das referidas parcelas foram observados os critérios e regras estabelecidos pela Lei 8.212/91 e Lei 10.101/2000.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PPLR

A fiscalização constatou que a PLR de 2005, paga em 2006, aos seus empregados, não atende aos pressupostos previstos nos artigos 1º, 2º e 3º, da Lei 10.101/2000.

O primeiro motivo apontado pela autoridade lançadora foi a ausência de acordo entre empresas e empregados previamente ao início do exercício findo o qual a empresa pretendeu dividir os lucros com os seus empregados.

A autuada se defende alegando que tal exigência não está prevista na Lei 10.101/2000 e trata-se de uma questão facilmente superável, tendo em vista a natureza do Programa de PLR e os trâmites que envolvem a negociação com os Sindicatos competentes, o que nem sempre permite que o acordo seja assinado impreterivelmente antes do início do exercício a que se refere.

Porém, entendo que, para fazer-se cumprir o estabelecido no § 1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000, que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas, com a participação dos empregados e do sindicato, antes do início do exercício findo o qual a empresa pretende dividir os lucros ou resultados.

Nesse sentido que o Conselho de Contribuintes vem se manifestando, conforme julgamento do recurso 161054, cujo trecho do voto da relatora Ana Maria Bandeira, transcrevo abaixo

“Da análise das cópias dos acordos apresentados, verifica-se que os mesmos foram firmados ao final do exercício.

Entendo que para fazer valer o que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000 que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas a priori, ou seja, antes do início do exercício, findo o qual, a empresa pretende dividir os lucros com seus empregados.

Os acordos firmados pela recorrente foram todos posteriores ao início do exercício para o qual deveria ser aferida a participação dos empregados na obtenção do lucro ou resultado.

Ainda que a recorrente alegue que as regras foram exaustivamente debatidas e que as metas negociadas eram do conhecimento dos empregados, deveria formalizar o resultado de tal negociação anteriormente ao período a ser avaliado mediante o instrumento próprio que deveria conter de forma clara e objetiva as metas, a forma de avaliação, bem como a forma de participação no possível resultado ou lucro.

Da análise dos documentos de acordo juntados aos autos (fls. 31/56), verifica-se que os mesmos não foram elaborados de acordo com o argüido no parágrafo anterior, além de terem sido firmados posteriormente ao período a ser avaliado.

Os próprios acordos trazem a previsão de estabelecimento de metas a serem atingidas pelos empregados, levando a inferir que se trataria de uma previsão para o futuro e não para um exercício passado.

Assevere-se que tais questões não podem se dar de forma tácita, portanto, a formalização no tempo certo deve ser observada.

A meu ver, a recorrente não procedeu de acordo com a lei que rege a matéria, não estabeleceu previamente regras, metas ou

mecanismos de aferição, para que ficasse claro aos empregados o que a empresa esperava dos mesmos para que fizessem jus ao benefício.

Vale dizer que o que diferencia o pagamento de participação dos lucros e prêmios por resultados obtidos reside justamente na observância expressa do que dispõe a Lei nº 10.101/2000.

O pagamento efetuado pela empresa, chamado de participação nos lucros, da forma como foi feito, mais se assemelha a um prêmio pelos resultados obtidos e, como tal, integra o salário de contribuição.

Diante do exposto e considerando tudo o mais que dos autos consta.

*Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.*"

Assim, ao não estabelecer previamente, em negociação conjunta com sindicato e empregados, as regras para a concessão da PLR, a recorrente descumpriu os ditames da Lei que trata da matéria, não fazendo jus, portanto, à isenção prevista na Lei 8.212/91.

Outro motivo foi o pagamento da PLR sem que a empresa tenha tido controle sobre o cumprimento dos critérios estabelecidos nas cláusulas do acordo.

Ou seja, consta como critérios para que o empregado faça jus ao PLR que ele tenha trabalhado por, no mínimo, 4 meses consecutivos no ano, tenha feito os exames médicos periódicos definidos no PCMSO e tenha efetuado a substituição anual programada do Protetor Auricular.

Ocorre que, intimada a apresentar as agendas mensais de exames médicos periódicos definidos no PCMSO, conforme estipulado na cláusula 7.1 do acordo, e da reposição de protetores auriculares definidos no PCA, a recorrente respondeu que as agendas solicitadas não foram encontradas.

A recorrente alega que a realização de exames e substituição dos EPI's eram por ela rigidamente controlados, ressaltando que os empregados recebem convocações formais para que os exames e substituições de EPI sejam feitos, ocasião em que são destacadas as consequências da sua não realização, dentre elas, deixar de receber a PLR.

Ocorre que os documentos juntados aos autos (fls. 1.138), relativos à mencionada convocação, destaca como consequência da não realização das trocas de EPIs deixar de receber prêmio assiduidade, e não PLR, conforme afirmou a recorrente.

A recorrente junta, ainda, planilha discriminando os EPIs entregues aos empregados no período de 01/2004 a 12/2008.

Contudo, esses documentos de convocação e de entrega de EPIs não são os documentos de controle previstos na cláusula 7.1, do acordo, e apenas demonstram que a empresa convocava o empregado e entregou os EPIs.

Da mesma forma, a planilha elaborada pela empresa relativa aos exames realizados não demonstram um controle para fins de se verificar o cumprimento da cláusula 4ª do acordo, para fins de pagamento de PLR.

Toma-se, por exemplo, o empregado Adalberto Gonzaga Ribeiro, da atividade “manutenção mecânica de tecelagem”, que recebeu a título de PLR o valor de R\$360,86 (planilha de fls. 135).

Contudo, conforme consta da planilha apresentada pela recorrente, às fls 1.699, esse mesmo empregado realizou exames apenas em 2006, 2007 e 2008.

Ou seja, esse empregado recebeu PLR sem, contudo, constar que ele tenha sido submetido aos exames periódicos, um dos critérios para o recebimento da Participação nos Lucros ou Resultados.

Dessa forma, a empresa não comprovou que tenha tido controle sobre o cumprimento dos critérios estabelecidos na cláusula 4ª do acordo.

A fiscalização observou, ainda, inexistência de Comissão para Acompanhamento e Divulgação dos Resultados composta por representantes das empresas e representantes dos empregados, contrariando a cláusula 7.1, do acordo celebrado com os sindicatos dos trabalhadores.

Intimada a relacionar os integrantes da Comissão de Acompanhamento e Divulgação dos Resultados, a comprovar a sua existência e efetiva atuação, a empresa autuada informou que a Comissão foi criada, mas que não havia sido registradas atas específicas, e que não foi registrada ata de registro de Comissão.

Portanto, mais uma vez a empresa não comprova o cumprimento do acordo celebrado.

Os documentos juntados trazem apenas os resultados finais, mas não comprovam o acompanhamento por parte de Comissão, que deveria ser mensal, conforme exigido no acordo, e contar com a participação dos empregados, o que não restou demonstrado.

Assim, entendo que foi pago valores a título de PLR sem nenhum controle quanto ao cumprimento dos critérios acordados entre sindicato, empresa e trabalhadores.

Portanto, a verba intitulada PLR, paga pela empresa sem observar os critérios estabelecidos em acordo coletivo, deve integrar o salário de contribuição previdenciária, pois foi paga em desconformidade com o estabelecido na Lei 10.101/00.

E, ainda, observa-se da leitura da cláusula 6.2 do acordo, que não houve o estabelecimento de regras claras e objetivas com relação às metas específicas, sendo que o acordo apenas relacionou alguns exemplos, deixando de fixar claramente as metas por setores da empresa e sem definições de índices e/ou valores a serem alcançados pelos trabalhadores, o que contraria o art. 2º, da Lei 10.101/00.

A recorrente não comprovou que as metas específicas foram objeto de negociação entre representantes da empresa e dos empregados, tendo apresentado apenas o resultado final (fls 2.624).

É oportuno observar, ainda, que no relatório denominado RESULTADOS E PROJEÇÕES – CEDRO (fls. 786) consta, no cabeçalho, a expressão “FUNDAMENTO DO

MODELO DA REMUNERAÇÃO VARIÁVEL”, o que demonstra que a própria autuada reconhece que, nesse caso, a verba para a título de PLR é, na realidade, uma remuneração variável.

Verifica-se que a cláusula 3ª do acordo estipula um valor mínimo da premiação de PPLR denominado bônus-base, equivalente ao salário nominal de dezembro de 2005, o que leva a crer que o empregado poderia obter uma premiação maior, no caso de atingimento de 100% das metas, já que, no mínimo, ele receberia um salário nominal de dezembro.

Pela fórmula de cálculo imposta unilateralmente pela empresa, constata-se que, se cumpridas todas as metas corporativas e específicas, um empregado que tivesse trabalhado o ano todo na empresa faria jus a um salário nominal de dezembro de 2005, e não mais que isso, o que não corresponde ao estabelecido na cláusula 3ª, do acordo, que, da forma como está redigido, permite o pagamento de um valor superior ao salário de 12/2005.

Portanto, restou demonstrado que o acordo não foi claro quanto ao valor da premiação, no caso do cumprimento de 100% das metas, uma vez que, ao estabelecer um valor mínimo equivalente ao salário nominal de dezembro de 2005, dá margem a diversas interpretações quanto ao direito substantivo do trabalhador.

No caso de pagamento de PPLR dos gerentes, a fiscalização observou que a empresa usou um multiplicador 3, que triplicou a participação a que teria direito cada um deles em relação aos demais empregados, o que não estava estipulado de forma clara e objetiva no acordo celebrado com os sindicatos dos trabalhadores.

Intimada a prestar esclarecimentos, a recorrente se manifestou, esclarecendo que “...Assim, ao final da apuração, verificou-se que as metas foram alcançadas parcialmente. Mesmo com o atendimento parcial do acordo, **verificou-se a necessidade de remunerar o colaborador e, assim, os valores distribuídos foram exatamente proporcionais ao previamente constante do acordo. Ou seja, foram mantidos os percentuais constantes na página citada.**” (grifei).

Constata-se que mais uma vez a autuada reconhece a natureza remuneratória da verba paga. Ou seja, ela verificou a necessidade de remunerar o seu colaborador e utilizou-se da PPRL para tanto.

Por todo o exposto, entendo que as verbas intituladas pela empresa de PPRL, pagas aos empregados da autuada em desconformidade com a Lei 10.101/00, devem compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Com relação ao argumento de que a cobrança de contribuição incidente sobre o a título de PLR desestimula o contribuinte em dividir seus lucros e incluir seus colaboradores em sistema global de resultados, cumpre esclarecer que a fiscalização, ao lançar a contribuição previdenciária sobre tais pagamentos, não pretende desestimular a divisão de lucros da empresa com seus empregados.

Se o PPLR da empresa fosse pago em conformidade com o estabelecido na Lei 10.10/00, não haveria lançamento de contribuição.

Todavia, em ação fiscal na empresa, a fiscalização verificou que os valores pagos pela empresa a esse título não se configura em divisão de lucro ou resultado, mas de

pagamento de parcelas remuneratórias, que se assemelham a premio assiduidade e a gratificação.

E, como a alínea “j”, do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91, isenta de contribuição previdenciária apenas a participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/99, a referida verba, paga pela autuada em desacordo com o mencionado diploma legal, integra o salário de contribuição.

Da mesma forma, não há a necessidade de comprovação de fraude para que se conclua que uma verba paga pela recorrente possui natureza remuneratória, como entendeu de forma equivocada a autuada.

O art. 149, do CTN, citado pela recorrente para reforçar seu argumento trata de refiscalização ou revisão de lançamento, o que não é o caso presente.

Assim, basta que fique comprovado que o pagamento se deu em desacordo com a legislação específica que trata da matéria para que a fiscalização, cuja atividade é vinculada aos mandamentos legais, lavre o competente Auto de Infração, lançando a contribuição devida incidente sobre tais verbas.

Portanto, em que pese o esforço argumentativo da recorrente, verifica-se que os pagamentos em tela realmente se a amoldam ao figurino legal que delimita a base-de-cálculo da contribuição previdenciária, como bem entendeu a fiscalização e o relator do acórdão recorrido.

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

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

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

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

Dessa forma, entendo que o procedimento adotado pela fiscalização não merece reparos.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – PPLR DOS MOTORISTAS

No caso dos motoristas da recorrente, a Convenção Coletiva de trabalho do exercício 2008-2009 estipulou, em sua cláusula IV que “As empresas pagarão a título de PPR- Participação nos Resultados na forma da Lei nº 10.101/00, a cada um dos seus colaboradores existentes no mês de maio de 2008, o valor de R\$ 200,00 (duzentos reais em duas parcelas iguais de 100,00 (cem reais) cada uma nas seguintes datas e condições:

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

Autenticado digitalmente em 01/04/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 01/04/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 05/04/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS
Impresso em 10/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ou seja, a PPLR dos motoristas da empresa, referente ao exercício de 2008-2009, não atende ao disposto na Lei 10.101/2000, pois não estabelece metas a serem cumpridas, tendo sido estipulada uma quantia fixa determinada, independente do alcance de índices de produtividade ou qualquer outro resultado.

Os critérios estabelecidos para pagamento do PPLR é que o empregado não tenha mais que cinco faltas injustificadas ou três atestados médicos com determinação de afastamento, nos seis meses anteriores ao pagamento de cada parcela.

Observa-se, dos documentos acostados aos autos tanto pela fiscalização quanto pela recorrente, que o Acordo Coletivo não estabelece metas ou critérios de aferição

Portanto, o programa de PLR dos motoristas da empresa não estabelece regras claras e objetivas, contrariando o disposto no artigo 2º, da Lei 10.101/00.

E ao não estabelecer previamente as regras para a concessão da PLR, a recorrente descumpriu os ditames da Lei que trata da matéria, não fazendo jus, portanto, à isenção previdenciária prevista na Lei 8.212/91.

A recorrente alega que a decisão recorrida consignou fundamentação que corrobora os argumentos da recorrente de que a lei não determina que os critérios e condições a serem estabelecidos devam ser, obrigatoriamente, o estabelecimento de metas e resultados, mas devem constar do instrumento de negociação, buscando-se atingir os objetivos do pagamento da verba em questão, o que foi feito pela recorrente.

Ora, mas se o pagamento de PLR não precisa está atrelado à obtenção de lucro ou resultado, como entende a autuada, então não é Participação nos Lucros ou Resultados, e sim pagamento de prêmio assiduidade ou prêmio por atingir uma meta que não diz respeito ao lucro ou resultado.

Então, a empresa não deveria ter feito o pagamento na rubrica “PLR”, mas, sim, na rubrica “prêmio assiduidade”.

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

Assim, o prêmio pago pela autuada por intermédio da verba intitulada PLR que, conforme ela mesma afirma em sua peça recursal, está condicionado à assiduidade do empregado na empresa, é remuneração.

Esse também é o entendimento do TST:

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

Dessa forma, os valores referentes ao PLR pago pela recorrente aos motoristas integram o salário de contribuição, conforme inciso I, art 28, da Lei 8.212/91.

Quanto ao entendimento de que nenhuma lei infraconstitucional teria o condão de fazer incidir a contribuição previdenciária sobre a tal participação percebida pelos colaboradores da recorrente, vale esclarecer que a observância ao ordenamento jurídico infraconstitucional não agride as garantias constitucionais previstas no art. 7º, da Constituição Federal, vez que se encontra insculpida, em toda a Constituição, o respeito ao princípio da legalidade. Portanto, a observância das disposições legais, em especial, as inseridas na Lei 8.212/91 e 10.101/2000, não implica transgressão de preceitos fundamentais garantidos na Constituição, como entendeu equivocadamente a recorrente.

E, reitera-se, a Constituição Federal assim estabelece: “*Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei*”. (CF, art. 201, § 11).

Assim, não há que se falar em isenção previdenciária para os pagamentos dos valores a título de PLR dos motoristas.

A recorrente alega que a referida verba, assim como a PLR creditada aos demais empregados, também fora paga de forma não habitual, em 09/2009, sendo certo que o requisito da habitualidade é inafastável à caracterização da remuneração e salário.

No entanto, entendo que não estamos diante de um pagamento eventual, já que o ganho habitual passível de exação não é necessariamente aquele valor auferido mês a mês, trimestralmente ou mesmo bimestralmente etc. Há verbas pagas no decorrer do contrato de trabalho, ainda que não sejam auferidas nessas condições, e que não podem ser vistas como meramente eventuais.

No caso sob análise, não há dúvida de que o pagamento realizado pela empresa e por ela intitulado Participação nos Lucros reveste-se de **habitualidade**, já que é de conhecimento de todos os empregados que, na data acordada, farão jus ao recebimento do valor ajustado.

Assim, o conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado retira-lhe o caráter da eventualidade, tornando-o habitual.

Há, portanto, uma expectativa criada que se sobrepõe ao fato de os valores percebidos pelos segurados empregados não serem rotineiros ou serem de diferentes valores nos vários anos.

Essa expectativa criada, o costume e a certeza do pagamento gera a habitualidade e afasta por completo a eventualidade.

Por tudo que foi exposto acima, concluo que a verba intitulada Participação nos Resultados foi paga em desconformidade com a legislação que rege a matéria.

E, como a alínea “j”, do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91, isenta de contribuição apenas a participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/99, a referida verba, paga pela autuada em desacordo com o mencionado diploma legal, integra o salário de contribuição.

PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS PELA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

A fiscalização observou, da análise das folhas de pagamento do ano de 2006, a existência de pagamentos pela participação de Administradores não empregados nos Lucros ou Resultados, em janeiro de 2006, parcela que não foi levada à tributação previdenciária.

A recorrente não nega o pagamento, mas se defende alegando que a PLR é imune a contribuições sociais, conforme art. 7º, XI, da CF/88, e que a expressão “conforme definido em lei” se aplica somente à parte final do referido dispositivo.

Todavia, a não vinculação da participação nos lucros à remuneração não é auto aplicável e, ao contrário do que afirma a recorrente, a Constituição Federal remeteu, sim, à lei, a função de estabelecer critérios e regras para desvincular a participação nos lucros da remuneração, o que, entendendo, foi feito com muita propriedade pelo legislador, ao editar a Lei 10.101/00.

Esse é também o entendimento da Consultoria Jurídica do MPS, conforme Parecer 1748/99 cujo trecho transcrevo a seguir:

6. A parcela denominada participação nos lucros é uma garantia constitucional nos termos do inciso XI do art. 7º, in verbis:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam 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. (grifei)

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.

A fiscalização lavrou a contribuição pois entendeu que não há isenção para as parcelas pagas a título de participação dos administradores não empregados no lucro e

resultado da empresa, uma vez que a lei 10.101/00 cuida da participação nos Lucros ou Resultados de empregados, e não de contribuintes individuais, como é o caso em tela.

A recorrente alega que o seu estatuto está em plena consonância com o que estabelece a Lei 6.404/76, com posteriores alterações, recepcionados pelo art. 7º, XI, da CF, na medida em que regulamentam os termos em que deve ser realizada a PL pelos conselheiros e diretores.

No entanto, a fiscalização em nenhum momento afirmou que o estatuto da autuada estaria em dissonância com a Lei 6.404/76.

O que a autoridade fiscal demonstrou é que os pagamentos efetuados pela empresa a título de Participação dos Administradores integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, por falta de amparo legal de não-incidência.

De fato, a distribuição de lucros dos administradores não empregados das Sociedades Anônimas está prevista na Lei 6.404/76 que, em nenhum momento, isenta os valores pagos a esse título da tributação previdenciária.

E como, conforme art.111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, não há como acolher a alegação da recorrente de que o lucro distribuído aos administradores não empregados da S.A não integram o salário de contribuição.

A previsão legal para o lançamento é o art. 28, inciso III, da Lei 8.212/91, que estabelece que:

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

(...)

III – para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º".

O art. 201, do Decreto 3.048/99, estabelece que:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

I (...)

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação alterada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

(...)

A própria CF/88 estabelece, na letra "a", I do art. 195, que a contribuição a cargo das empresas incide sobre "a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, **a qualquer título**, à pessoa física que lhe preste serviço, **mesmo sem vínculo empregatício**" (grifei).

Assim, a pretensão da recorrente não encontra amparo legal, e os valores pagos a título de participação dos administradores deve integrar o salário de contribuição.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO.

Em relação a essa matéria, é oportuno observar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional-PGFN emitiu o Ato Declaratório nº 12/2011, autorizando a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento *“nas ações judiciais que discutam a incidência de contribuição previdenciária quanto ao seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles.”*

Diante do citado Ato, e considerando que o Decreto 70.235/72 estabelece que o disposto no caput do art. 26A não se aplica aos casos de lei ou ato normativo que fundamente crédito tributário objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e que a Lei 10.522/2002, citada no art. 26A, determina que os créditos tributários já constituídos relativos à matéria de que trata o seu artigo 19 devem ser revistos de ofício pela autoridade lançadora, entendo que deva ser dado provimento ao recurso, pelo fato de o Seguro de Vida em Grupo não integrar o salário de contribuição, independente de haver ou não previsão em convenção ou acordo coletivo de trabalho.

Portanto, devem ser excluídos do débito os valores relativos a essa rubrica.

MULTA E JUROS

Insurge-se, ainda, contra o valor da multa e juros aplicados, esclarecendo que não se discute a legalidade ou não da lei, e sim o caráter confiscatório da multa aplicada, inferindo que não é qualquer atraso no pagamento dos tributos ou ausência de sua declaração que deve legitimar a previsão de multa exacerbada.

Entretanto, a vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Cumprido esclarecer que a vedação de que cuida o art. 150, IV, da Constituição Federal, dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas.

Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de instituição do tributo ou de determinação da multa a ser aplicada no caso de falta de recolhimento, mas, uma vez vencida a etapa da sua criação, não configura confisco a aplicação da lei tributária.

Vale lembrar que a cobrança da multa moratória, de caráter irrelevável, é de natureza objetiva, isto é, não sendo recolhido no vencimento, incidirá multa, independente da intenção do agente.

Conforme prevê o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, não recolhendo na época própria, o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

A autuada entende que a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, não é a mais benéfica para a recorrente, e que a comparação da forma feita pela fiscalização está equivocada, eis que se comparam penalidades de naturezas diversas, e que deveria ter sido utilizada a retroação benéfica do 32A, na atual redação da Lei 8.212/91.

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

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

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

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

Ademais, ratifico os esclarecimentos ofertados pelo julgador de primeira instância, no sentido que somente no momento do pagamento do crédito tributário lançado é que a multa mais benéfica poderá ser quantificada.

Isso porque, na sistemática anterior, a alíquota da multa moratória incidente sobre a contribuição previdenciária não recolhida e incluída em lançamento de crédito referente à obrigação principal era definida conforme a fase processual em que o pagamento era realizado.

Portanto, na atual fase do contencioso administrativo, não há como se determinar a multa mais benéfica a ser aplicada, uma vez que a recorrente ainda não solicitou o pagamento da contribuição lançada.

A autuada ressalta, ainda, a impossibilidade de fazer incidir a SELIC sobre a multa de ofício exigida, e que, caso se verifique, em análise desmembrada e detalhada da atualização monetária do AI combatido, que tal atualização levou em conta também o valor da multa aplicada, deve ser isso rechaçado, em razão dos motivos expostos.

Porém, conforme já informado pelo Relator do Acórdão recorrido, não há incidência de juros sobre o valor da multa de ofício ora aplicada, não procedendo a preocupação da recorrente.

Nesse sentido,

Considerando tudo mais que dos autos consta,

Processo nº 15504.725349/2011-15
Acórdão n.º **2301-003.254**

S2-C3T1
Fl. 2.824

VOTO no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que seja excluído do débito, por provimento, os valores relativos ao SEGURO DE VIDA EM GRUPO.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

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

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

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

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

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

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

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

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

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

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

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

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

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

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

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

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

Resta-nos o critério da especialidade.

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

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo da benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

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

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento – que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões

do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

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

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

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

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

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

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

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

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

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

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

no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

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

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

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

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

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

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

Autenticado digitalmente em 01/04/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 20/05/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 01/04/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 05/04/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 10/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA