



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

Processo nº 15586.000523/2008-55
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.163 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente INSTITUTO DE ENSINO SUPERIOR DE VITÓRIA - IESV
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

VALE TRANSPORTE. INCIDÊNCIA

A parcela paga a título de Vale-Transporte, quando não descontada do empregado, deve ser tributada apenas da parcela que o empregador deveria descontar, 6%.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA. DESPESAS MÉDICAS. NÃO INCLUSÃO DE APENAS 02 DIRIGENTES. EXTENSÃO A TODOS OS EMPREGADOS. ESCOLHA POR PARTE DO EMPREGADO. DISPONIBILIDADE.

A necessidade de, ser extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes, para que não incida contribuições previdenciárias sobre tais verbas é característica única. A exigência de outros pressupostos, como a necessidade de planos idênticos a todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites da legislação específica.

O fato de o empregado ter que optar pelo plano de previdência privada ou assistência médica, em norma posta através de acordo coletivo, não agride a legislação, vinculando-a ao conceito de salário de contribuição, uma vez que há a disponibilidade a todos os empregados. A escolha é momento posterior à disponibilidade.

O fato de dois dirigentes, em um conjunto de diversos empregados, não terem sido abrangidos pelos benefícios não desnaturaliza a exceção ao conceito de salário de contribuição dos pagamentos realizados a título de previdência privada e assistência médica. Do contrário há ferimento ao princípio da razoabilidade.

ABONO. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

O "abono único", concedido aos empregados em atividade, mediante convenção coletiva de trabalho, não ostenta caráter salarial, mas, sim, indenizatório, malgrado o disposto no § 1º do artigo 457 da Consolidação das Leis do Trabalho, na linha da jurisprudência do Tribunal Superior do

Trabalho (Orientação Jurisprudencial 346 da Seção de Dissídios Individuais I).

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para: I) excluir da autuação os valores cobrados a título de previdência privada e auxílio saúde, Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro. II) Excluir a tributação sobre o abono. Vencido o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari. Votaram pelas conclusões os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e Ivacir Julio de Souza. III) determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Freitas de Souza Costa, Ivacir Julio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº. 12-24.476, que julgou o lançamento procedente para manter a integralidade das imputações dispostas na autuação fiscal, representadas no DEBCAD 37.160.871-6 (**PARTE PATRONAL**), no valor de R\$ 67.764,69 (sessenta e sete mil, setecentos e sessenta e quatro reais e sessenta e nove centavos). Segundo o fiscal, os fatos geradores não foram informados em GFIP.

O Mandado de Procedimento Fiscal compreendeu as competências de Janeiro a Dezembro de 2004. As exigências fiscais se referem ao fato de ter o contribuinte efetuado pagamentos a seus empregados de Plano de Saúde, Previdência Privada, Vale Transporte e Abonos, todos em desconformidade com a Lei.

Relatório Fiscal de fls. 63/85, os fatos geradores se deram da seguinte forma, *in verbis*:

(...)

2. No cumprimento das obrigações para com a Previdência Social, o contribuinte não recolheu a contribuição da empresa, incluídas os valores destinados ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, prevista no artigo 22 I, II 'a' da Lei n. 8.212, de 1991 referente a abonos concedidos por liberalidade da empresa, previdência privada, plano de saúde e vale transporte pagos em desconformidade com a lei.

(...)

4. Em razão de cláusulas constante nas Convenções Coletivas de Trabalho, SINPRO/ES e SAAE/ES, a empresa concedeu "abonos" de natureza salarial aos seus empregados, no período compreendido entre 01 a 07/2004, cujos valores corresponderam a percentuais da remuneração dos mesmos. Cópias das Convenções Coletivas que versam sobre a concessão de abonos estão anexadas.

(...)

4.5. Ademais, o motivo pelo qual as convenções coletivas estipularam a 'indenização' de todos os seus filiados pelos estabelecimentos de ensino, não foi dito. Claro está que, os referidos abonos foram concedidos nas datas bases das categorias dos professores e dos auxiliares administrativos, com o objetivo de reposição salarial.

(...)

4.7. Desse modo, os valores pagos ou creditados aos segurados empregados do IESV a título de 'abonos', identificados no levantamento 'AB'- Abono, integram a remuneração para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

(...)

5. Também em razão de cláusulas constantes nas Convenções Coletivas de Trabalho, SINPRO/ES e SAAE/ES, a empresa concedeu aos segurados planos de assistência médica e previdência privada complementar. Entretanto, tal concessão está condicionada a uma opção do empregado entre os dois benefícios. Ou seja, o empregado tem direito ou a plano saúde ou a plano de previdência privada complementar.

(...)

5.3. Quanto aos empregados, ao optarem por um dos dois benefícios, resultou que ficaram descobertos do outro benefício pelo qual não optaram, e, como já visto, ambos os benefícios tem como pressupostos para a não incidência da contribuição previdenciária, a cobertura à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

5.4. Quanto aos dirigentes da empresa, constatamos que os mesmos não foram contemplados com os benefícios da previdência privada complementar nem da assistência médica. Assim, também neste aspecto, descumpriu a empresa os parâmetros legais exigidos para a exclusão, dos valores concedidos aos demais segurados, da base de incidência da contribuição previdenciária.

(...)

6. Constituem ainda fatos geradores do presente crédito tributário, as remunerações pagas a título de 'Vale transporte', no período compreendido entre 01 a 12/2004, em desacordo com a legislação.

(...)

6.6. O que se verificou, no decorrer da fiscalização, foi que o IESV não efetuou tais descontos de acordo com a legislação. A participação dos empregados foi inferior aos 6% (seis por cento) determinados pela legislação própria. Por conseguinte, o vale transporte assumiu caráter remuneratório devendo incidir a contribuição previdenciária sobre tal parcela.

(...)

6.10. O IESV efetuou o desconto do vale transporte de seus funcionários em percentual de 5% (cinco por cento), em média, do salário base, sob a alegação de que este deveria referir-se à quantidade de vales recebidos, ou aos dias trabalhados. Ou seja, se um empregado trabalha 21 dias em um mês, seu desconto de vale-transporte será de 21/30 avos de 6%, resultando em 4,2%, de acordo com o entendimento equivocado da empresa.

8. Os fatos geradores que compõe o presente crédito referem-se ao período compreendido entre 01 e 12/2004, e foram apurados verificando-se os seguintes documentos apresentados pelo contribuinte dentre outros: Folha de Pagamento, GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, Guias da Previdência Social Convenção SINPRO/ES-SINEPE/ES-2003/2005, de Serviços Médicos, de Diagnóstico e Terapia e Hospitalares pela UNIMED VITORIA, Relatório “Demonstrativo de Participação no Custeio, Notas Fiscais de Serviço da Unimed Vitória, Recibos de Vale Transporte e Planilhas fornecidas pela empresa.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação fiscal em epígrafe por meio do instrumento de fls. 1112/1122.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da Recorrente, a 15ª Turma da Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – DRJ/RJ1, prolatou, em 03 de junho de 2009, o Acórdão nº 12-24.476, fls. 1375/1381, mantendo procedente o lançamento, conforme ementa que abaixo se transcreve, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES DA PARTE DA EMPRESA – FPAS E RAT.

Nos termos dos arts. 201, I 202 do RPS, incidem contribuições sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais.

CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO VERBAS PAGAS. DETERMINAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

A autonomia das convenções coletivas consagradas pela Constituição Federal limita-se ao âmbito das relações empregatícias, sendo-lhe vedada, contudo, alterar a natureza jurídica das verbas pagas para fins de incidência tributária.

ABONO. VALE-TRANSPORTE. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. ASSISTÊNCIA MÉDICA. INCIDÊNCIA.

Tratando-se de parcela cuja não-incidência esteja condicionada ao cumprimento de requisitos previstos na legislação previdenciária, o pagamento em desacordo com tais requisitos se sujeita à tributação, na inteligência do art. 28, parágrafo 9º, alíneas ‘e. 7’, ‘f’, ‘p’ e ‘q’ da Lei 8.212/1991, regulamentado na forma do art. 214, parágrafo 9º do RPS, aprovado pelo Decreto

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.367-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 03/09/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 03/09

/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 06/09/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR
INGARI

Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Lançamento Procedente

DO RECURSO

Irresignada, a empresa interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário de fls. 1389/1396, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, afirmando em síntese que obedeceu ao disposto na convenção coletiva da categoria que expressa ser a verba de caráter indenizatório.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme documento de fl., tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DO MÉRITO

DO VALE TRANSPORTE

A autoridade fiscal efetuou o lançamento por entender que a empresa não efetuou completamente o desconto de 6% dos empregados que receberam o benefício do Vale-Transporte, logo, estando em desacordo com as normas legais, o que caracterizaria a verba como remuneração.

Para tanto, afirma no relatório fiscal, fl. 75/79:

6.6. O que se verificou, no decorrer da fiscalização, foi que o IESV não efetuou tais descontos de acordo com a legislação. A participação dos empregados foi inferior aos 6% (seis por cento) determinados pela legislação própria. Por conseguinte, o vale transporte assumiu caráter remuneratório devendo incidir a contribuição previdenciária sobre tal parcela.

6.7. Constata-se o propósito da empresa ao realizar tal desconto a menor, de beneficiar seus funcionários, entretanto, a aplicação não permite interpretação da norma que defina a isenção que não seja literal.

(...)

6.10. O IESV efetua o desconto do vale transporte de seus funcionário em percentual de 5% (cinco por cento), em média, do salário base, sob a alegação de que este deveria referir-se à quantidade de vales recebidos, ou aos dias trabalhados, Ou seja, se um empregado trabalha 21 dias em um mês, seu desconto de vale-transporte será de 21/30 avos de 6%, resultando em 4,2%, de acordo com o entendimento equivocado da empresa.

(...)

6.16. Para o levantamento 'VT – VALE TRANSPORTE' incluído neste Auto de Infração foram utilizados: os recibos de vale transporte, folhas de pagamento de 01 a 12/2004, Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, tendo sido abatido do presente crédito tributário o valor que foi descontado na folha de pagamento a título de vale-transporte.

Segundo a Lei 7.418/85 o Vale-Transporte não configura rendimento tributável do trabalhador, *in verbis*:

Art. 2º - O Vale-Transporte, concedido nas condições e limites definidos, nesta Lei, no que se refere à contribuição do empregador: (Artigo renumerado pela Lei 7.619, de 30.9.1987)

a) não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos;

b) não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço;

c) não se configura como rendimento tributável do trabalhador.

Art. 4º - A concessão do benefício ora instituído implica a aquisição pelo empregador dos Vales-Transporte necessários aos deslocamentos do trabalhador no percurso residência-trabalho e vice-versa, no serviço de transporte que melhor se adequar. (Artigo renumerado pela Lei 7.619, de 30.9.1987) (Vide Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 280, de 2006)

Parágrafo único - O empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.

Por sua vez, o Decreto n. 95.247/87 que regulamenta o referido benefício:

Art. 9º O Vale-Transporte será custeado:

I - pelo beneficiário, na parcela equivalente a 6% (seis por cento) de seu salário básico ou vencimento, excluídos quaisquer adicionais ou vantagens;

II - pelo empregador, no que exceder à parcela referida no item anterior.

Parágrafo único. A concessão do Vale-Transporte **autorizará** o empregador a descontar, mensalmente, do beneficiário que exercer o respectivo direito, o valor da parcela de que trata o item I deste artigo.

Da análise da legislação acima, tem-se por correta a autuação no tocante a verba paga a título de Vale-Transporte, da parcela que o empregador deveria descontar dos empregados, 6%.

Dessa mesma forma, já foi julgado por esta Segunda Seção de Julgamento, na sessão de 19 de abril de 2012, nos autos do processo 10783.720975/2011-11, que resultou na prolatação do Acórdão n. 2301-002.754, pela Terceira Câmara, Primeira Turma Ordinária, de relatoria do Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa e voto vencedor de Mauro José Silva, cuja ementa e resultado restaram assim redigidos, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2006 a 31/12/2008

Documento assinado digitalmente em 03/09/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 03/09/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 06/09/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 09/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

AUTOS DE INFRAÇÃO SOB Nsº 373043686, 373043694, 373043708 e 373043716

Consolidados em 17/02/2011

VALE TRANSPORTE. DEIXAR DE REALIZAR O DESCONTO. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS REQUISITOS DA ISENÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE VERBA REMUNERATÓRIA NA PARTE QUE REPRESENTA ATÉ 6% DO SALÁRIO DO TRABALHADOR.

A fruição da isenção para o fornecimento de vales transporte depende dos requisitos previstos na Lei 7.418/85. Realizar o desconto de até 6% não é um requisito legal para fruição da isenção em relação ao vale transporte. Ao deixar de realizar o desconto, entretanto, a empresa pagou verba remuneratória ao trabalhador equivalente ao que deixou de descontar.

MULTA

No presente caso, a multa que mais beneficia a Recorrente é a do Artigo 61 da Lei 9.430 de 1996, até 11 de 2008.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, devido à necessidade de preenchimento de requisitos previstos na legislação previdenciária, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão: II) Por maioria de votos: em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento a parcela referente a vale transporte superior a 6% (seis por cento), nos termos do voto do Redator. vencidos os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa, Damião Cordeiro de Moraes, que davam provimento ao recurso nesta questão;

(...)

Portanto, correto o lançamento efetuado.

DA PREVIDENCIA PRIVADA E DA ASSISTÊNCIA SAÚDE – DA TOTALIDADE DE EMPREGADOS E DIRIGENTES

Afirma o fiscal que da análise dos documentos apresentados, em especial a Convenção Coletiva de Trabalho, na qual ficou acordado que o empregado poderia optar entre o plano de previdência privada e o plano de saúde, ofertados pelo empregador.

Por este motivo, afirma que esta condição – opção pelo empregado entre os dois benefícios, fere o requisito da ‘totalidade dos empregados e dirigentes da empresa’, por entender ser uma restrição a que todos usufruíssem em igualdade de condições aos benefícios.

Outrossim, afirma que os dirigentes da empresa não foram contemplados com os benefícios da previdência privada ou da assistência médica.

A Lei 8.212/91 em seu art. 22, I trás a contribuição à cargo da empresa de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título durante o mês:

***Art. 22.** A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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 9.876, de 1999).

No entanto, o art. 28, parágrafo 9º trás as exclusões do conceito de salário de contribuição, excetuando assim a incidência de contribuição previdenciária, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97);

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

O recorrente afirma que obedeceu ao estabelecido na convenção e que, com relação aos dirigentes (Antônio José Ferreira Abikair e Rosângela Pádua Miranda Abikair), não houve o fornecimento dos benefícios da previdência privada e do plano de saúde para não afrontar o art. 150, VI, C da CF e o art. 14 do CTN.

Com relação à oferta, ambos, o plano de saúde e a previdência privada, foram disponibilizados a todos os empregados. O fato de o empregado ter que tomar uma decisão para escolha de qual o benefício que ele irá gozar não está albergado pela exceção da norma.

Está caracterizada a disponibilidade. Em momento algum há diferenciação entre categorias que gozarão de um benefício ou de outro. Repita-se a norma positiva que deverá estar disponibilizado à totalidade dos empregados, de sua abrangência.

Não cabe ao interprete incluir palavras onde o legislador não o fez.

Dessa forma, já foi julgado por este conselho em mais de uma oportunidade:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/1997 a 30/11/2006

SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA. COBERTURA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. ENQUADRAMENTO COMO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Os valores pagos a título de serviços de assistência médica ofertada a todos os empregados e dirigentes não são considerados como salário de contribuição, consoante art. 28, § 9º, alínea "q", da Lei nº 8.212/91. A prefalada norma não exige a oferta de idênticos planos aos empregados e dirigentes e sim a cobertura de ambas as categorias.

PAGAMENTO DE PLANOS DE TITULARIDADE DE SEGURADO. SALÁRIO INDIRETO. CONFIGURAÇÃO.

Configura salário indireto, sujeito a contribuições sociais, o pagamento de despesas particulares de saúde dos segurados diretores ou empregados.

Recurso Voluntário Provido em Parte

(SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO, Processo nº 13888.003992/2007-15, Recurso Voluntário, Acórdão nº 280301.547 – 3ª Turma Especial, Sessão de 15 de maio de 2012)

No voto condutor do acórdão o conselheiro relator, Oséas Coimbra, cita um acórdão da Câmara Superior, com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA PLANO DE SAÚDE. EXTENSÃO/COBERTURA À TOTALIDADE DO EMPREGADOS/FUNCIONÁRIOS. REQUISITO LEGAL ÚNICO.

De conformidade com a legislação previdenciária, mais precisamente o artigo 28, § 9º, alínea "q", da Lei nº 8.212/91, o Plano de Saúde e/ou Assistência Médica concedida pela empresa tem como requisito legal, exclusivamente, a necessidade de cobrir, ou seja, ser extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes, para que não incida contribuições previdenciárias sobre tais verbas. A exigência de outros pressupostos, como a

necessidade de planos idênticos à todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites da legislação específica em total afronta aos preceitos dos artigos 111, inciso II e 176, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem que as normas que contemplam isenções devem ser interpretadas literalmente, não comportando subjetivismos.

Recurso especial negado.

Com relação ao fato de os dirigentes Não terem sido contemplados pelo plano de previdência bem como o plano de saúde, fere a razoabilidade, art. 2º da Lei 9.784/99, a autuação por essa razão. Trata-se apenas de 02 (duas) pessoas, que ocupam um alto cargo na pessoa jurídica, diferenciados dos demais colaboradores, que ensejariam a presente autuação.

Analisando a legislação, em especial as hipóteses legais de exclusão do conceito de salário de contribuição, art. 28, parágrafo 9º da Lei 8.212/91, percebe-se que as exclusões visam beneficiar as empresas, mediante isenções, quando busquem tratar de forma equânime os empregados, bem como sócios e dirigentes, que estariam em uma posição mais privilegiada, adequando assim, a forma de participação e de custeio da seguridade social.

A partir do momento que a pessoa jurídica oferece tais benefícios aos empregados, buscando outras pessoas jurídicas para viabilizar o valor pago a título de prêmio, mensalidade, prestação, seja qual for o nome dado; age ela em conjunto com o Estado, viabilizando a concretização dos direitos de segunda dimensão.

Portanto, não merece prosperar a autuação pelo fato de apenas dois dirigentes não terem sido incluídos no plano de previdência e de saúde, em respeito ao princípio da razoabilidade.

DO ABONO

Foi constatado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil a empresa concedeu abonos de natureza salarial aos seus empregados, no período de 01 a 07/2004, cujos valores corresponderiam a percentuais da remuneração deles.

Segundo ele, da leitura das Convenções Coletivas de Trabalho, as mesmas extrapolaram a sua esfera de atuação ao pretenderem legislar sobre as contribuições previdenciárias, ao estipular que “os signatários reconhecem que o abono instituído tem caráter de indenização, não sendo cabível sua incorporação ao salário ou remuneração para efeito algum, nos termos do art. 28, parágrafo 9º, alínea 7, da Lei n. 8.212/91.”

E arremata o auditor fiscal afirmando que o motivo pelo qual as convenções coletivas estipularam o abono, concedido nas datas bases das categorias dos professores e dos auxiliares administrativos, teve o objetivo de reposição salarial.

No entanto, entendo de forma diversa.

As Convenções Coletivas de Trabalho encontra-se nas páginas 600/644 dos presentes autos, a cláusula que trata do abono é a Cláusula Sexta, no caso dos professores, fl. 602 e Cláusula Quinta, no caso dos funcionários administrativos, fl. 628, que trazem a seguinte redação:

Os professores receberão 01 (um) abono, não incorporável, correspondente a 50% (cinquenta inteiros por cento) da remuneração do mês de março de 2003, que será pago em três

parcelas: sendo 25% (vinte e cinco por cento) no mês de fevereiro de 2004, 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento) no mês de maio/2004 e 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento) no mês de julho/2004.

Parágrafo Primeiro - Em caso de Rescisão Contratual antes da data de pagamento do referido abono, receberá o professor o valor correspondente no termo rescisório;

Parágrafo Segundo - Para os docentes admitidos no período de 01 de março a 30 de Junho de 2003, fica assegurado o pagamento do abono na proporcionalidade de 1/4 (um quarto) por cada mês ou fração de 15 (quinze) dias trabalhados neste período;

Parágrafo Terceiro - Os signatários reconhecem que o abono instituído pelo CAPUT da Cláusula tem caráter de indenização, não sendo cabível sua incorporação ao salário ou remuneração para efeito algum, nos termos do art. 29, parágrafo novo, alínea 7, da Lei n. 8.212/91.

Ante a leitura da cláusula acima, percebe-se que se está diante de abono único de 50% do salário do mês de março de 2003, concedido em sede de Convenção Coletiva de Trabalho.

Com relação a este assunto, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é assente, quanto ao caráter indenizatório da verba, para tanto, veja-se o precedente abaixo:

(...)

*2. Recurso da entidade de previdência privada: Pretensão de incorporação do abono salarial único nos proventos da aposentadoria complementar. 2.1. A análise da controvérsia prescinde de interpretação de cláusula contratual e reexame de prova, motivo pelo qual não incidem, na espécie, as Súmulas 5 e 7 do STJ. Fatos incontroversos delimitados no acórdão recorrido. Não há divergência sobre o teor das **normas coletivas (que concedem abono único aos bancários ativos em determinados períodos)**, mas apenas acerca da definição da natureza jurídica da citada verba para fins de incorporação ou não no benefício previdenciário complementar. 2.2. O "**abono único**", concedido aos empregados em atividade, mediante convenção coletiva de trabalho, não ostenta caráter salarial, mas, sim, indenizatório, malgrado o disposto no § 1º do artigo 457 da Consolidação das Leis do Trabalho, na linha da jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (Orientação Jurisprudencial 346 da Seção de Dissídios Individuais I).*

(...)

Precedente da Segunda Seção: REsp 1.281.690/RS, Rel. Ministro Antônio Carlos Ferreira, julgado em 26.09.2012, DJe 02.10.2012. 3. Agravo regimental do autor desprovido. Reclamo da entidade de previdência privada provido. (AgRg no REsp

1181213/RS, Rel. Ministro MARCO BUZZI, QUARTA TURMA, julgado em 09/10/2012, DJe 19/10/2012)

Por essa razão, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, já reconheceu, por meio do Ato Declaratório n. 16/2011, que não incide contribuição previdenciária sobre o abono único especial, nos seguintes termos:

A PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (...) DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes: 'nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária.

Nesse sentido: CARF. SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO, Processo nº 10976.000162/2009-11, Recurso Voluntário, Acórdão nº 2402-003.419 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária em 21 de fevereiro de 2013 e Processo nº 16095.000053/2008-14, Recurso Voluntário, Acórdão nº 2301-003.005 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 15 de agosto de 2012.

O fato de ser pago em três parcelas não tira seu caráter de abono único. Repita-se trata-se de apenas um abono em que o seu valor total é pago pelo empregados em três parcelas, ou seja, um único valor pago de forma diferida no tempo.

Portanto, deve ser excluída da autuação, os valores referentes ao abono pago.

DA MULTA

A MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na Lei nº 8.212/91, trouxe mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

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

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).* (sem destaques no original)

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

CONCLUSÃO

Do exposto, conheço do recurso para, no mérito, **dar provimento parcial** para excluir da autuação os valores cobrados a título de abonos, previdência privada e auxílio saúde, bem como para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto