



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

**Processo nº** 16327.001451/2009-68  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2302-002.871 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de novembro de 2013  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/08/2004 a 31/08/2004, 01/01/2005 a 31/01/2005, 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/08/2005 a 31/08/2005, 01/01/2006 a 31/01/2006, 01/02/2006 a 28/02/2006, 01/05/2006 a 31/05/2006, 01/08/2006 a 31/08/2006

DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN.

Aplica-se o art. 150, §4º do CTN se verificado que o lançamento refere-se a descumprimento de obrigação tributária principal, houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e inexistente fraude, dolo ou simulação.

RECURSO GENÉRICO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado que não configure matéria de ordem pública, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. DESVIRTUAMENTO DO ESCOPO DE ESTIMULAR A PRODUTIVIDADE.

As regras do PLR devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos.

O critério de tempo de serviço, assim como a simples obtenção de lucro, sem estabelecimento de metas, não se coaduna com a finalidade do programa, pois não tem qualquer relação com a participação do trabalhador nos resultados da empresa.

**VALE TRANSPORTE. NATUREZA INDENIZATÓRIA.**

Segundo entendimento firmado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, o pagamento ou desconto de valores referentes ao benefício do Vale-Transporte não é integrante da remuneração do segurado, pois nítida a sua natureza não salarial, razão pela qual não pode integrar o salário de contribuição.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS.**

Súmula do Segundo Conselho de Contribuintes diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

**NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.**

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma Lei.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação, de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.343/1996 quando o art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, especifica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso do Auto de Infração de Obrigação Acessória Código de Fundamento Legal 68, para excluir do lançamento as parcelas relativas ao vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba, conforme Súmula n.º 60 da AGU, de 08/12/2011, DOU de 09/12/2011, e para que a multa aplicada seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009. Fez sustentação oral: Igor Nascimento de Souza OAB/DF 173.167.

Liege Lacroix Thomasi - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Conselheiros presentes à sessão: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, ARLINDO DA COSTA E SILVA, BIANCA DELGADO PINHEIRO, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

## Relatório

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória nº 37.265.671-0, lavrado em 29/12/2009, em face de Itaú Vida e Previdência (atual denominação de Unibanco Vida e Previdência S.A.), no valor de R\$ 112.980,30 (cento e doze mil novecentos e oitenta reais e trinta centavos), referente à multa por ter o contribuinte apresentado GFIP com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias (CFL 68), infringindo, assim, o art. 32, IV, da Lei 8.212/91 c/c o art. 225, IV, e parágrafo 4º, do Decreto 3.048/99 – RPS.

Segundo o Relatório Fiscal houve omissão acerca de valores pagos a segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e Vale Transporte, no período de 01/2004 a 12/2006.

Ainda, a penalidade aplicada foi a prevista no art. 32, parágrafo 5º, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97, c/c arts. 284, II, e 373 do RPS.

Ciente da autuação, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 15 e seguintes), tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP) mantido o lançamento, através de Acórdão de fls. 126 e seguintes, cuja ementa foi proferida nos seguintes termos:

### *ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/08/2004 a 31/08/2004, 01/01/2005 a 31/01/2005, 01/02/2005 a 28/02/2005, 01/08/2005 a 31/08/2005, 01/01/2006 a 31/01/2006, 01/02/2006 a 28/02/2006, 01/05/2006 a 31/05/2006, 01/08/2006 a 31/08/2006*

*AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.*

*Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.*

*DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.*

*Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no Diário Oficial da União em 20/06/2008, o lapso de tempo de que dispõe a Secretaria da Receita Federal do Brasil para constituir os créditos relativos às contribuições previdenciárias será regido pelo Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66). O lançamento das contribuições relativas às competências abrangidas pelo presente Auto de Infração foi realizado no prazo quinquenal previsto no CTN, não havendo que se falar em decadência.*

*SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO.*

*Entende-se por salário de contribuição, para o empregado, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.*

*Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.*

*O vale-transporte concedido em desacordo com a legislação própria - Lei n.º 7.418/85 e Decreto n.º 95.247/87 - integra o salário-de-contribuição.*

*JUROS. TAXA SELIC.*

*Sobre as contribuições sociais pagas com atraso incidem juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.*

*O Código Tributário Nacional autoriza a fixação de percentual de juros de mora diverso daquele previsto no § 1º do art. 161.*

*LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.*

*A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.*

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Irresignado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário tempestivo, alegando, em síntese que:

- a) O Art. 7º, XI, da Constituição Federal contempla uma imunidade constitucional, desvincula a PLR da remuneração do empregado, e sendo assim não se deve exigir contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados;
- b) O julgamento do presente Recurso Voluntário deve ser sobrestado, em obediência ao art. 62-A, §1º, do Regimento Interno do CARF, uma vez que o Supremo Tribunal Federal reconheceu, em sede do Recurso Extraordinário nº 569.441/RS, a Repercussão Geral acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre a PLR, em razão da imunidade prevista no dispositivo constitucional acima referido.
- c) Ocorreu a decadência em relação ao período compreendido entre 01/2004 e 11/2004, posto que, ao caso, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN;
- d) O pagamento da PLR se deu em conformidade com as exigências da Lei 10.101/00;
- e) Não incidem contribuições previdenciárias sobre pagamentos à título de vale – transporte, na medida em que tais valores não integram o conceito de remuneração do empregado, mas apenas visam a indenizar o empregado em virtude do custo, por ele despendido, com transporte;
- f) A aplicação da taxa SELIC como índice de juros de mora é ilegal, posto o seu caráter remuneratório, ou seja, apresenta natureza jurídica diferente da mora. Ademais, tal taxa foi criada por resolução e não por lei, e sendo assim deve ser aplicada a taxa de 1% a.m., conforme o art. 161, parágrafo 1º do CTN.

Sem contra-razões.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator.

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Sendo o Recurso tempestivo, passo ao seu exame.

### **Da decadência**

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

Autenticado digitalmente em 26/12/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 26/12/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 25/02/2015 por LIEGE LACROIX T HOMASI

Impresso em 02/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No caso em apreço, o lançamento foi realizado enquanto vigorava os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, segundo os quais os prazos decadencial e prescricional das contribuições previdenciárias seria de 10 anos.

Ocorre que, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12.06.2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal–STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais aqueles dispositivos legais e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

*Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.*

*Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.*

*Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.*

*É como voto.*

Súmula Vinculante nº 08:

*“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

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

*Lei nº 11.417, de 19/12/2006 - Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.*

*(...).*

*...Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.*

Temos que a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficaram obrigados a acatar a Súmula Vinculante.

Assim, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplica ao caso concreto, uma vez que existem duas regras, aparentemente conflitantes, dispondo sobre a decadência de créditos tributários, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

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

*(...).*

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

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

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

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

Harmonizando os referidos dispositivos legais, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

- 1) Quando não tiver havido pagamento antecipado;
- 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação;
- 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumpre transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transcrito entendimento firmado em outro julgamento (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, “quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias”.

Tratando-se de descumprimento de obrigação acessória, aplicasse o art. 173, I, do CTN.

Desta feita, considerando que a consolidação do crédito previdenciário se deu em 29/12/2009 e que a autuação abrange fatos geradores ocorridos entre 01/2004 a 12/2006, tenho como certo que nenhuma competência foi atingida pelo prazo decadencial.

### **Do Mérito**

#### **Preclusão sobre matérias não impugnadas**

O Auto de Infração em exame se refere à multa por ter o contribuinte apresentado GFIP com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias, infringindo, assim, o art. 32, IV, da Lei 8.212/91 c/c o art. 225, IV, e parágrafo 4º, do Decreto 3.048/99 – RPS.

Nas razões recursais ora em apreço, a Recorrente sequer se defendeu quanto ao mérito da questão acima exposto, já que se limita a afirmar que os valores apontados pela fiscalização não correspondem a fatos geradores de contribuições previdenciárias, ou seja, apresentou uma defesa genérica, não se desincumbindo do ônus da prova em contrário do afirmado pela fiscalização.

Pois bem. A despeito de tal discussão, imperioso trazer a baila o que preconiza o art. 9º, §6º da Portaria nº 520, de 19 de maio de 2004, *in verbis*:

*Art. 9º A impugnação mencionará:*

*(...)*

*§ 6º Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.*

Desta feita, conclui-se, do acima exposto, que reputa-se não impugnada a matéria relacionada ao lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, o que impede o pronunciamento do julgador administrativo em relação ao conteúdo do feito fiscal com esta matéria relacionado, restando, pois, definitivamente constituído o lançamento na parte em que não foi contestado.

Nota-se, portanto, que houve a preclusão processual, uma vez que não houve insurgência da Recorrente quanto à pretensão externada no lançamento. Ademais, a despeito de tal instituto, importante citar os ensinamentos de Fredie Didier Júnior, *in verbis*:

*“Entende-se que a preclusão está intimamente relacionada com o ônus, que, como se sabe, é situação jurídica consistente em um encargo do direito. A parte detentora de ônus deverá praticar ato processual em seu próprio benefício, no prazo legal, e de forma correta: se não o fizer, possivelmente este comportamento poderá acarretar consequências danosas para ela. (...) a preclusão decorre do não-atendimento de um ônus, com a prática de ato-fato caducificante ou ato jurídico impeditivo, ambos lícitos, conformes com o direito.*

Com isso, entendo que, no caso em apreço, ocorreu a preclusão consumativa, que é a extinção da faculdade de praticar um determinado ato processual em virtude de já haver ocorrido a oportunidade para tanto, ficando, portanto, o julgador impossibilitado de analisar a questão de mérito, posto que não contestada pela Recorrente.

### **Do programa de Participação nos Lucros ou Resultados-PLR**

A Constituição Federal determinou, no seu art. 7º, inciso XI, que a participação pelo empregado nos lucros ou resultados da empresa estaria desvinculada de remuneração, conforme definido em lei.

A Lei nº 8.212/1991, ao definir a base de cálculo das contribuições previdenciárias, excluiu a participação nos lucros e resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, nos seguintes termos:

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

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

Diante da norma constitucional e da Lei nº 8.212/91, foi editada a Medida Provisória nº 794/1994, sucessivamente reeditada até posterior conversão na Lei nº 10.101/2000, que dispõe:

*Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

*Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

*I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II - convenção ou acordo coletivo.*

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

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

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

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores. (grifa-se).

A partir da análise da Lei acima transcrita, quando interpretada conjuntamente com a Constituição Federal, verifica-se que o intuito do legislador foi o de estimular a criação pelas empresas de Programas de Participação em Lucros e Resultados, como mecanismo de incentivo à produção e de integração do capital da empresa aos recursos humanos.

Através do PLR, permite-se que o empregado participe dos resultados da atividade, distribuindo-lhe valores a partir do atingimento de metas, sem, contudo, empregar-lhe os riscos que lhe são inerentes, até porque estes devem permanecer com o empregador investidor

Exatamente por ser uma medida que preserva o interesse de todos os envolvidos na produção, a Lei exige a participação de representantes dos empregados e empregadores na elaboração do PLR, que devem estipular conjuntamente as metas, os resultados e prazos.

Ocorre que a Lei não foi tão específica em prever todas as formalidades, critérios e condições para elaboração do PLR, devendo, por isso, tal liberdade concedida aos elaboradores ser interpretada amplamente, sem restringir-lhe a eficácia, desde que seja observada sua finalidade e as exigências legalmente postas, **evitando-se, por outro lado, qualquer tentativa de sua utilização como meio de burla à tributação e de substituição da remuneração dos empregados.**

O que se observa é que a Lei previu apenas os seguintes requisitos:

- Negociação entre empresa e empregados, com representantes de ambas as categorias;
- Regras claras e objetivas;
- Mecanismos de verificação das informações relevantes para atingir as metas;
- Previsão da periodicidade da distribuição, do período de vigência e dos prazos.

Todos esses requisitos, na verdade, buscam garantir que o PLR tenha a participação das duas categorias (empregados e empregadores) tanto no momento de sua elaboração quanto de sua execução, podendo ser acompanhado por todos os envolvidos quanto ao cumprimento e ao alcance de metas.

Por isso é que os programas de metas, resultados e prazos devem estar pactuados previamente, pois somente desta forma é que seria possível se ter certeza de que os empregados estão cientes das condições do PLR e que os esforços envidados serão recompensados com a distribuição dos valores.

Sobre o tema, o 2º Conselho de Contribuintes proferiu o acórdão 205-01.331, fundamentando-se no voto da ilustre Conselheira Liege Lacroix:

*Portanto, as finalidades da lei são integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade. Deve haver uma negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores: clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito substantivo). Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa.*

*Como se vê, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros seja justa. Não já regras detalhadas na lei sobre as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.*

*Afora os parâmetros estabelecidos pela lei, não foi intenção do legislador ou mesmo do Poder Executivo regulamentar com maior detalhamento e precisão as normas de participação nos lucros ou resultados. Toda a regulamentação se esgota com o três artigos da Lei nº 10.101/2000 acima transcritos. Além das regras claras e objetivas do acordo, o legislador impediu a substituição da remuneração pela distribuição do lucro e o seu pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil. A preocupação é justificável.*

Buscando preservar o intuito do legislador sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça também proferiu acórdão sobre a matéria, preservando ao máximo a subsistência do PLR e a sua produção de efeitos. Cumpre transcrevê-lo:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.*

*1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.*

*2. Os requisitos legais inseridos em diplomas específicos ( arts. 2º e 3º, da MP 794/94; art. 2º, §§ 1º e 2º, da MP 860/95; art. 2º, § 1º e 2º, MP 1.539-34/1997; art. 2º, MP 1.698-46/1998; art. 2º, da Lei n.º 10.101/2000), no afã de tutelar os trabalhadores, não podem ser suscitados pelo INSS por notória carência de interesse recursal, máxime quando deduzidos para o fim de fazer*

*incidir contribuição sobre participação nos lucros, mercê tratar-se de benefício constitucional inafastável (CF, art. 7º, IX).*

*3. A evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados.*

*4. A intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados, tais como definição do modo de participação nos resultados; fixação de resultados atingíveis e que não causem riscos à saúde ou à segurança para serem alcançados; determinação de índices gerais e individuais de participação, entre outros.*

*5. O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada.*

*6. A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária.*

*7. O Recurso Especial não é servil ao exame de questões que demandam o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, em face do óbice erigido pela Súmula 07/STJ.*

*8. In casu, o Tribunal local afastou a incidência da contribuição previdenciária sobre verba percebida a título de participação nos lucros da empresa, em virtude da existência de provas acerca da existência e manutenção de programa espontâneo de efetiva participação nos lucros da empresa por parte dos empregados no período pleiteado, vale dizer, à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, consoante se infere do voto condutor do acórdão hostilizado, verbis: "Embora com alterações ao longo do período, as linhas gerais da participação nos resultados, estabelecidas na legislação, podem ser assim resumidas: a) deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação; b) deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos; c) necessidade de fixação de regras claras e objetivas; d) existência de mecanismos de aferição dos resultados.*

*Analizando o Plano de Participação nos Resultados (PPR) da autora, encontram-se as seguintes características: a) tem por objetivo o atingimento de metas de resultados econômicos e de produtividade; b) há estabelecimento de índices de desempenho econômico para a unidade e para as equipes de empregados que a integram; c) fixação dos critérios e condições do plano mediante negociação entre a empresa e os empregados, conforme declarações assinadas por 38 (trinta e oito) funcionários (fls. 352/389); d) existência de regras objetivas de participação e divulgação destas e do desempenho alcançado.*

*Comparando-se o PPR da autora com as linhas gerais antes definidas, bem como com os demais requisitos legais, verifica-se que são convergentes, a ponto de caracterizar os valores discutidos como participação nos resultados. Desse modo, estão isentos da contribuição patronal sobre a folha de salários, de acordo com o disposto no art. 28, § 9.º, alínea "j", da Lei n.º 8.212/91". (fls. 596/597) 9. Precedentes: AgRg no REsp 1180167/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 07/06/2010; AgRg no REsp 675114/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 21/10/2008; AgRg no Ag 733.398/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ*

25/04/2007; REsp 675.433/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 26/10/2006;

10. Recurso especial não conhecido.

(REsp 865.489/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 24/11/2010)

Neste diapasão, para que os valores pagos aos empregados a título de PLR não sejam tributados, devem observar as exigências legais, **bem como o intuito do legislador, para que o espírito do Programa efetivamente seja alcançado**. Esta deve ser a análise da fiscalização.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu, em sede do Recurso Extraordinário nº 569.441/RS, a Repercussão Geral acerca aplicabilidade do art. 7º, XI, da CF/88, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DA EMPRESA. ART. 7º, INCISO XI, CF. MEDIDA PROVISÓRIA 794/94. REPERCUSSÃO GERAL.

. A controvérsia envolvendo debate acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre a parcela denominada participação nos lucros concernente a período posterior à Constituição Federal de 1988 e anterior à Medida Provisória nº 794/94, à luz do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, possui densidade constitucional suficiente para ensejar o exame da matéria pelo Pleno da Corte. 2. Repercussão geral reconhecida.

Contudo, é irrelevante se a norma constitucional possui eficácia plena, limitada ou contida, quando o pagamento da PLR é feito de forma a desvirtuar o próprio escopo da imunidade, qual seja, o estímulo à produtividade.

Da análise dos autos, observa-se dois aspectos relevantes que, de pronto, levam à conclusão de que a PLR em questão estava sendo utilizada como um disfarce para a remuneração dos empregados.

Primeiramente, tem-se o fato da primeira parcela ser paga obrigatoriamente, independentemente de resultado, ou seja, totalmente desvinculada do alcance de metas ou da auferição de lucro. Ademais, o valor foi pago igualmente a todos os empregados, respeitando-se apenas a proporcionalidade ao tempo de serviço.

A segunda parcela, por sua vez, depende da obtenção de lucro, entretanto, não há definição do parâmetro do lucro obtido a fim de ensejar o pagamento da PLR. Dessa forma, torna-se praticamente certo o recebimento da PLR por parte dos empregados, sem que seja necessário qualquer esforço por parte deles, principalmente em razão da natureza da atividade exercida pela Recorrente.

Observe-se ainda, que as metas financeiras do presente Programa seriam “metas em tese”, posto que não quantificadas nem parametrizadas com qualquer valor, bastando **existir o lucro para exsurgir o seu pagamento**. As metas financeiras nos dizeres do próprio

auditor fiscal do presente lançamento são as metas “mais objetivas” por natureza, desde que parametrizadas, já que o lucro sem quantificação é o objetivo de qualquer empresa privada.

E mais, em relação as datas de assinatura dos programas de participação, embora a Legislação não defina claramente o que seria “previamente” acertado, tenho para mim que o requisito terá sido atendido quando o programa tiver sido assinado antes do fim do primeiro semestre (30/06) do período de apuração das metas e resultados, em se tratando do primeiro Programa de Participação dos empregados nos Lucros ou Resultados da Empresa, e até o dia 31/12 em suas renovações (também levando em consideração o período de apuração), desde que mantidas em seu conteúdo as metas e condições a serem alcançadas.

Adoto esse posicionamento face a dificuldade de se entabular acordos com os Sindicatos que muitas vezes protelam e dificultam a assinatura dos mencionados programas e porque asseguram ao trabalhador o conhecimento das regras com um razoável lapso temporal que assegure o seu comprometimento para atingimento dos resultados, bem como busco me adequar ao espírito do legislador que não teve a intenção de restringir, ao contrário, teve sim de incentivar a celebração desses programas como mais um benefício a ser concedido ao trabalhador brasileiro.

Ressalto, que tenho conhecimento de decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF que utilizam como parâmetro a possibilidade de assinatura do programa até 31/12 do ano relativo ao período de apuração dos Lucros ou Resultados, como também tenho conhecimento de recente acórdão de lavra do Insigne Conselheiro Júlio César Vieira Gomes, a unanimidade referendado por sua Turma, que aceita as atas de reunião com as comissões/sindicatos iniciais como suficiente para se aferir o cumprimento do requisito da “previada” do acordo de participação.

Em relação ao entendimento esposado na decisão da 2 Turma, da 4 Câmara, da Segunda Seção, acima indicado, ressalto que caso fique assente a realização das negociações ainda no primeiro semestre do ano relativo ao período de apuração, aqui abro um parênteses para registrar que para mim não basta abrir negociação mas sim ter prova de vários acontecimentos que corroborem com a existência de uma intensa negociação, faltando apenas a assinatura do acordo, a data limite mencionada acima poderá ser excepcionalmente deslocada.

No presente lançamento, os acordos foram sempre assinados no fim do ano do período de apuração ou no início do ano do pagamento da participação, o que também, no meu entendimento, conforme razões acima, inviabiliza o programa por essa razão em alguns anos.

Resta evidente, portanto, que a PLR sobre que incidiram as contribuições previdenciárias lançadas não obedece à sua finalidade, que é o estímulo à produtividade dos empregados.

Pelo exposto, neste aspecto, não merece reforma a decisão recorrida.

### **Do grupo econômico**

O Relatório Fiscal afirma, ainda, que o PLR previu metas tendo em vista resultados globais do grupo econômico, inclusive de empresas localizadas no exterior, o que dificultaria, segundo afirma, o conhecimento pelos empregados do alcance das metas.

Ocorre que a legislação não faz qualquer exigência neste ponto.

A utilização de metas que considerem o grupo econômico tem total consonância com a finalidade do PLR, que é a de integrar o empregado à empresa como um todo.

Toda empresa tem no seu recurso humano o mais precioso insumo. É justamente o somatório dos esforços que faz a empresa se desenvolver, tanto analisada uma empresa isoladamente, quanto um grupo econômico, inclusive porque os resultados de uma das empresas do grupo reflete no das demais.

O fato de alguma empresa do grupo econômico ser localizada no exterior não impede que o empregado acompanhe o atingimento das metas, se houver divulgação desses resultados.

Em particular, o ramo de atividade da Recorrente e o nível de fiscalização a que se submete pelo Banco Central do Brasil, pela Comissão de Valores Mobiliários, dentre outros órgãos competentes, faz com que os resultados se tornem ainda mais transparentes.

Veja-se que não se discute nos autos o desconhecimento dos empregados sobre as regras previstas. Se a comissão de negociação tomou como base dados do grupo empresarial, não há qualquer irregularidade na formalização do acordo.

As empresas do mesmo grupo econômico apresentam relações bastante próximas, tanto que o Fisco sempre as considera conjuntamente na ocasião do lançamento, até por imposição legal, já que teriam um mesmo comando de decisões, as vezes até com mesma administração.

Estabelecer que os resultados alcançados por outra empresa do grupo econômico sirvam de critério para aferição da participação nos lucros e resultados é medida condizente com a própria sistemática adotada pela legislação previdenciária e trabalhista, já que tratam as empresas como solidárias e intrinsecamente relacionadas umas as outras, inclusive quanto aos fatos geradores das contribuições.

### **Da Remuneração em Forma de Vale Transporte**

Aqui, o cerne da questão consiste na legalidade ou não dos valores pagos a título de “vale transporte” integrarem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Ressalte-se, desde já, que restou comprovado pela fiscalização que as parcelas que receberam o nome de “vale transporte” eram pagas em dinheiro.

No meu sentir, a origem da verba paga tem natureza jurídica indenizatória, pois, destinada ao ressarcimento das quantias pagas em razão do transporte dos empregados, pois foi assim que a norma que criou o benefício deixou consignado.

A Lei n.º 8.212/91 tratou da matéria da seguinte forma:

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

(...)

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

(...)

f) a **parcela** recebida a título de vale -transporte, na forma da **legislação própria; (...)**” (negritamos e sublinhamos)

Como se pode perceber, nos termos do art. 28, parágrafo 9º, alínea “f”, da Lei nº 8.212/91, a quantia (parcela) recebida a título de vale-transporte não compõe o salário de contribuição, para fins de apuração da contribuição previdenciária.

É dizer, não se pode admitir que a simples forma de pagamento possa descaracterize ou alterar a natureza jurídica do vale transporte. Até porque, o fato de o empregador descontar parcela inferior ao exigido pelo Decreto regulamentador do benefício não agride o instituto, que continua mantendo a sua destinação específica, qual seja, a de ajudar no custeio do transporte dos empregados.

De mais a mais, o fornecimento do transporte aos seus empregados é imprescindível **para** a execução do trabalho e não **pela** execução do mesmo. Ora, tal ordem de raciocínio é mais do que suficiente para afastar a legitimidade do lançamento efetivado, pois quando o benefício é ofertado **para** a execução do trabalho, o mesmo não pode compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nesse sentido, até mesmo nos casos em que o benefício é pago em espécie, o entendimento asseverado pelo Egrégio Tribunal Superior do Trabalho, ratifica o acima exposto quando reconheceu a validade da antecipação em dinheiro do vale-transporte, acordado coletivamente, consoante se observa da ementa a seguir reproduzida:

“ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PREVISÃO DE ANTECIPAÇÃO DO VALE-TRANSPORTE E REDUÇÃO DO PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO DO EMPREGADO – VALIDADE. ‘Acordo coletivo – Validade – Antecipação do vale-transporte em janeiro. **Ao vedar a antecipação em dinheiro do vale-transporte o decreto regulamentador extrapolou os limites da lei instituidora do benefício. Válido o ajuste coletivo que prevê a antecipação em dinheiro do vale-transporte e a redução do percentual de participação do trabalhador.**’ (Ac da SDC do TST – Ação Anulatória 366.360/97. 4 – Rel. Min. Fernando Eizo Ono – j. 1º.06.98 – Autor: Ministério Público do Trabalho; Réus: Federação Nacional dos Bancos e outros – DJU 1 07.08.98, pp 314/6 – ementa oficial)” (in “Repertório IOB de Jurisprudência, Caderno 2, pág. 381) (negritamos e sublinhamos)

Deixo registrado, também, que o pagamento ora questionado não gera nenhum prejuízo ao trabalhador e a empresa não agiu com o intuito de sonegar tributos. Também não há ganho salarial para o trabalhador, pois a verba é paga especificamente para que o trabalhador faça o percurso para o seu trabalho, ou seja tem caráter estritamente indenizatório.

Cabe registrar por fim que o Plenário do Supremo Tribunal Federal – STF enfrentou a matéria no exame do Recurso Extraordinário nº 478.410/SP, julgado, em 10/03/2010, em que firmou convencimento no sentido de que o benefício em tela não constitui base de incidência de contribuição previdenciária.

Nesse julgamento, ficou assente que o vale transporte mesmo quando pago em pecúnia, não perde o seu caráter indenizatório, sendo portanto, incabível a incidência de contribuição previdenciária sobre essa rubrica.

Em conclusão, verifica-se que a exigência pretendida através do presente lançamento é descabida, razão pela qual deve a mesma ser afastada.

### **Da cobrança da Taxa SELIC**

Entendo ser possível e correta a aplicabilidade da Taxa SELIC nos casos de atraso no pagamento de importâncias devidas ao INSS, haja vista sua previsão legal estar devidamente fundamentada no art. 58, inc. II do Decreto nº 2.173/97, consoante se pode observar:

*Art. 58. Para o pagamento de valores das contribuições e demais importâncias devidas à seguridade social, arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e não recolhidas até a data de seu vencimento, inclusive dos débitos objeto de parcelamento, incidirão: [...]*

*II - juros de mora:*

- a) um por cento no mês do vencimento;*
- b) equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC nos meses intermediários;*
- c) - um por cento no mês do pagamento;*

Além do mais, ressalto que recentemente o Segundo Conselho aprovou a Súmula nº 03 que assim dispôs sobre a matéria:

*“SÚMULA Nº 3 - É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.”*

Relembre-se, mais uma vez, no que tange à alegada inconstitucionalidade da taxa, o entendimento de que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário (Constituição Federal, art. 102, I, “a” e III, “b”, art. 103, § 2º; Emenda Constitucional nº 3/93; Código de Processo Civil -, arts. 480 a 482).

### **Da aplicação de penalidade benéfica**

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 32, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja,

equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada. Eis a redação do referido dispositivo:

*Art. 32, §5º - A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.*

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou **que a apresentar com incorreções ou omissões** será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

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

***II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo."***

Diante da existência de uma nova lei dispendo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea "c" do CTN, *in verbis*:

*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.***

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de **supressão no pagamento da contribuição previdenciária**, pois, quando houvesse também

descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

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

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.*

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

### **Da Conclusão**

Ante o exposto, conheço do recurso, e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para afastar a incidência da multa sobre os valores pagos a título de vale transporte, bem como para que seja aplicada aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2008, a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se esta lhe for mais benéfica.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de novembro de 2013.

Leonardo Henrique Pires Lopes