



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

Processo n° 16327.001463/2009-92
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-004.716 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2018
Matéria OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/12/2003 a 30/06/2005

DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 99.

A Súmula CARF nº 99, de observância obrigatória, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. BÔNUS RH CARROS.

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, inclusive aqueles recebidos a título de bônus.

Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 não integram o salário-de-contribuição.

COMPARATIVO DE MULTAS APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício,

ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, se mais benéfico ao sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência dos fatos geradores até nov/2004, inclusive; e, no mérito, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para determinar que o recálculo da multa aplicada seja realizado nos termos da Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto (relator), Júnia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que deram provimento ao recurso em maior extensão. Designada para redigir o voto vencedor, a conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, relativo à multa.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 16327.001463/2009-92, em face do acórdão nº 16-45.632, julgado pela 12ª Turma da Delegacia Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP1), em sessão realizada em 11 de abril de 2013, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“DA AUTUAÇÃO

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa retro identificada, por meio do Auto de Infração (AI) DEBCAD n.º 37.265.7770, no montante de R\$ 218.287,95 (duzentos e dezoito mil e duzentos e oitenta e sete reais e noventa e cinco centavos), consolidado em 18/12/2009, referente a contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros) – SALÁRIO-EDUCAÇÃO (FNDE – Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação), incidentes sobre valores pagos, pelo incorporado BANCO SANTANDER BRASIL S.A. – CNPJ 61.472.676/000172, aos empregados, a título de BÔNUS, não declarados em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), relativas a competências de 12/2003 a 06/2005.

O Relatório do Auto de Infração, de fls. 16 a 18, em suma, traz as seguintes informações:

- que o Banco Santander Brasil S.A. – CNPJ 61.472.676/000172 Foi incorporado pelo contribuinte em epígrafe, conforme ata de assembléia geral extraordinária realizada em 31/08/2006;*
- que, em auditoria fiscal concluída no incorporado em dezembro de 2006, foi verificado que o mesmo não considerou como verba incidente de contribuições para a previdência social a remuneração paga aos segurados empregados, a seguir discriminada: levantamento BRH – BÔNUS RH CARRO – DEBCAD 37.043.5931 – competências 12/2003 a 06/2005;*
- que esta verba foi objeto de cobrança das contribuições previdenciárias devidas conforme Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD com o n.º de DEBCAD acima mencionado, sendo que a contribuição para o FNDE deixou de ser cobrada naquele momento, tendo em vista as determinações contidas no art. 615 da Instrução Normativa SRP n.º 03, de 14/07/2005;*
- que, naquele momento, foi elaborada e encaminhada REPRESENTAÇÃO ADMINISTRATIVA — RA ao Presidente do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação — FNDE; cadastrada na RFB sob o n.º 35464.004958/200609, tendo sido uma cópia entregue ao contribuinte;*
- que, devido à transferência de competência para a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, por força do Decreto n.º 6.003, de 29/12/2006, e da Lei n.º 11.457, de 16/03/2007, o FNDE devolveu tal RA para o devido lançamento do crédito;*
- que foi considerada a mesma base lançada na NFLD retro mencionada, cujo Relatório de Lançamentos (RL) consta na RA utilizada como base deste lançamento, bem como neste AI, tendo sido aplicada a alíquota de 2,5%;*
- que os conceitos de remuneração e salário estão previstos nos artigos 457 e 458 da CLT, e o de salário-de-contribuição, para o empregado, está estabelecido no artigo 28, inciso I da Lei n.º 8.212/9 e no artigo 214, I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99;*

• que, por terem os mesmos elementos de prova, este AI seria apensado à NFLD retro mencionada. Constam, no presente processo digital, entre outros, os seguintes documentos relativos ao Auto de Infração: capa do AI; RL – Relatório de Lançamentos; DD – Discriminativo do Débito; FLD – Fundamentos Legais do Débito; IPC – Instruções para o Contribuinte; Relatório de Vínculos; e, Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a autuação, da qual foi cientificada em 30/12/2009 (fls. 2), a empresa apresentou, em 29/01/2010, a impugnação de fls. 25 a 38, com documentos anexos às fls. 39 a 105 (cópias de Procuração e substabelecimento, de documentos de identificação dos subscritores da impugnação, de Atas de Assembléias Gerais Ordinárias e Extraordinárias e de Reuniões do Conselho de Administração), e, em 08/02/2010, o requerimento de juntada de documentos de fls. 106, com documentos anexos às fls. 107 a 118 (cópias de guias de recolhimento do Salário-Educação), fazendo um breve relato dos fatos, e deduzindo, em sua defesa, as alegações a seguir sintetizadas.

Dos fatos:

Afirma, aqui, a impugnante, que foi submetida à fiscalização, tendo, desta, emanado a exigência inserta nesta notificação, segundo a qual estaria sujeita ao pagamento do débito de R\$ 218.287,95, por ter deixado de recolher, nos períodos de dezembro de 2003 a junho de 2005, a contribuição para o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, supostamente incidente sobre os pagamentos efetuados aos funcionários a título de “Bônus”.

E destaca que o presente auto de infração seria complementar ao consubstanciado nos autos do P.A. n.º 35464.004932/200652 – NFLD n.º 37.043.5931, em que a autoridade fiscal teria procedido ao lançamento das verbas previdenciárias e do INCRA, supostamente incidentes sobre os valores pagos a título de “Bônus”, no período de janeiro de 1999 a junho de 2005.

Pontua, ainda, que o lançamento referente à NFLD n.º 37.043.5931 teria sido parcialmente cancelado em razão do reconhecimento da decadência argüida em sede de recurso voluntário, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Da decadência:

Sustenta, aqui, a empresa, que parte do crédito tributário em tela estaria fulminada pela decadência.

Informa que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n.º 8, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91, que determinavam que o prazo

decadencial para o lançamento das contribuições previdenciárias seria de 10 anos.

Para ela, deveria ser aplicado às contribuições em tela, por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), contando-se o prazo decadencial a partir da ocorrência dos fatos geradores.

Defende, no caso, que os créditos tributários apurados nos meses de dezembro de 2003 a novembro de 2004 estariam decaídos, tendo em vista que teria sido cientificada da autuação em 30/12/2009.

Afasta a possibilidade de aplicação do prazo previsto no artigo 173 do CTN, em vista da ausência de pagamento do tributo, afirmando ter recolhido a contribuição devida nos meses de dezembro de 2003 a novembro de 2004, conforme guias anexas.

Ressalta, então, que, em sede de julgamento do recurso interposto nos autos da NFLD n.º 37.043.5931, vinculada ao presente AI, a Autoridade Julgadora teria reconhecido a decadência do direito do Fisco em efetuar a cobrança de parte do crédito tributário, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Segundo ela, teria havido a antecipação do pagamento da contribuição ao Salário Educação incidente sobre a remuneração dos empregados, de modo que eventuais inexatidões no referido recolhimento, apontadas pela Autoridade Fiscal, deveriam ser formalizadas dentro do prazo previsto no artigo 150, § 4º do CTN.

E conclui que o lançamento, consistente em auto de infração notificado ao contribuinte em 30/12/2009, seria parcialmente extemporâneo, razão pela qual deveria ser decretada a sua decadência, com a conseqüente anulação e cancelamento da exigência tributária referente aos meses de dezembro de 2003 a novembro de 2004.

Dos bônus:

Defende, aqui, a empresa, a não incidência de contribuições sociais sobre o pagamento efetuado aos empregados a título de bônus e prêmios de incentivo.

Inicialmente, esclarece que os valores exigidos na presente Notificação de Lançamento Fiscal não seriam derivados do pagamento de comissões, como teria feito entender a Autoridade Fiscal, mas sim do pagamento efetuado aos empregados a título de ganhos eventuais.

Alega que os valores desembolsados a título de bônus não integrariam o Salário-de-contribuição, na medida em que se configurariam como ganhos eventuais, conforme disposto na Instrução Normativa n.º 04/99 da Diretoria Colegiada do INSS.

Para ela, o simples fato do pagamento da verba enumerada, do prêmio, se perfazer em vantagem ao empregado não significaria que a mesma estaria abrangida pelo conceito de salário de contribuição, constante no art. 28, inciso I da Lei n.º 8.212/91.

Afirma que o comando encerrado no § 4º do art. 201 da Constituição Federal estaria a indicar que não seria qualquer “ganho” do empregado que integraria o salário para efeito de pagamento da contribuição previdenciária.

Faz menção, então, aos artigos 22 e 28 da Lei n.º 8.212/91, e alega que, para o “ganho” integrar o “salário”, ele deveria ser “habitual”, acrescido da adjetivação “útil”.

Segundo ela, o pagamento do salário na forma de utilidade somente se subsumiria ao conceito de salário indireto, na hipótese desta remuneração estar substituindo uma necessidade vital do empregado.

Destaca que o pagamento do referido prêmio, no caso, não se revestiria da natureza salarial, já que não contemplaria a satisfação de uma “necessidade vital”, nem substituiria parte do salário do empregado, tampouco se revestiria do caráter de habitualidade, necessários à configuração do salário indireto.

Sustenta, ainda que o pagamento do Prêmio/Bônus seria despendido pelo empregador como incentivo ao alcance de metas, ou seja, para a execução do trabalho e não pela execução do mesmo, não podendo compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Menciona que tal prêmio/bônus, cujo valor seria estipulado pelo empregador, visaria a incentivar o trabalho dos empregados, sem contudo substituir uma despesa que os mesmos teriam, sendo concedido para que o empregado se sentisse estimulado a desenvolver seu trabalho.

Para ela, existiria diferença entre o pagamento de salário indireto e o pagamento de um prêmio a título de estímulo para a produtividade, sendo que a linha divisória entre as duas situações estaria na constatação de haver ou não substituição de um pagamento que seria normalmente realizado pelo empregado, como uma despesa normal – existindo substituição, haveria salário indireto, e não ocorrendo a mesma, se trataria de uma despesa da empresa, que não se caracterizaria como remuneração.

Entende que, como o empregado não contaria com tal numerário para a manutenção de sua vida normal, este não integraria a remuneração indireta.

E conclui que a parcela paga a título de prêmio não constituiria acréscimo no salário dos empregados, pugnando pelo cancelamento do Auto de Infração.

Do pedido:

Face às razões expostas, requer a empresa seja julgada procedente a impugnação para: a) o reconhecimento da decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento dos fatos geradores ocorridos nos meses de dezembro de 2003 a novembro de 2004; b) a desconstituição do auto de infração, tendo em vista não se tratar de pagamento com natureza salarial, sendo impossível a sua integração na base de cálculo da contribuição em tela.

É o relatório.”

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada pelo contribuinte, mantendo, assim o crédito tributário lançado, na integralidade. O contribuinte, inconformado com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 162/180, reiterando, as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

1. Decadência.

Em relação à decadência, o contribuinte faz referência aos períodos até 11/2004 (inclusive). Isso porque só foi regularmente cientificado do lançamento em 30/12/2009.

A DRJ rejeitou a alegação, porque entendeu que o contribuinte não efetuara antecipação do pagamento referente especificamente às contribuições incidentes sobre a rubrica específica, e por isso a contagem do prazo decadencial deslocar-se-ia do § 4º do artigo 150, do CTN, para o artigo 173, I, do CTN.

No entanto, a Súmula CARF nº 99, de observância obrigatória, estabelece que:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. (grifou-se)

Contando-se o prazo decadencial na forma do artigo 150, § 4º do CTN, a partir da ocorrência do fato gerador, e considerando a antecipação de pagamentos de contribuições, ainda que não especificamente sobre valores pagos a título de "abono único",

mas aplicando a inteligência da Súmula acima transcrita, é de ser reconhecida a decadência do lançamento em relação as competências até 11/2004, inclusive.

Do bônus RH Carros

A DRJ de origem, se manifestou pela incidência da contribuição ao salário-educação sobre a rubrica Bônus RH CARROS. Por compartilhar do entendimento exarado no julgamento de primeira instância, reproduzo o voto quanto a esta matéria, adotando-o, inclusive, como parte integrante das minhas razões para manutenção do lançamento em questão:

As contribuições ao Salário-Educação foram lançadas, neste AI, por meio do levantamento BR – BÔNUS RH CARROS, em competências de 12/2003 a 06/2005, considerando as mesmas bases de cálculo da NFLD n.º 37.043.5931- processo administrativo n.º 35464.004932/200652, na qual foram lançadas apenas contribuições previdenciárias e destinadas ao INCRA, e que constam, no Relatório Fiscal da referida NFLD, as informações a seguir transcritas:

(...)

DAS RAZÕES DO LANÇAMENTO DOS CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS

(...)

2. Da análise da documentação descrita no item 1 anterior, constatou-se que a empresa remunerou, sob o título "Bônus RH" e posteriormente "Bônus RH Carro", segurados da Previdência Social.

3. Não foram apresentados à fiscalização, apesar de formalmente solicitados mediante TIAD de 20/09/2006, documentos que demonstrassem os critérios utilizados pela empresa para remunerar os segurados empregados, conforme descrito no item 2 supra. Porém, foi informado verbalmente à fiscalização pelo Senhor Marco Antonio de Almeida, Gerente Geral de Assuntos Fiscais da empresa, a política de pagamento do Bônus RH e do Bônus RH Carro, como segue:

a) Para determinadas contratações de segurados que ocupem cargos elevados na estrutura administrativa da empresa, são oferecidos benefícios extra-salariais para concretizar as contratações;

b) A concessão do Bônus RH e do Bônus RH Carro faz parte desses benefícios;

c) Conforme o cargo a ser ocupado pelo segurado, determinado valor, em moeda corrente, é colocado à sua disposição;

d) Esse valor é pago através de aportes de capital, em nome do segurado, em uma das seguintes empresas:

d.1) Santander Seguradora S/A CNPJ 87.376.109/000106;

d.2) Icatu Hartford Seguros S/A CNPJ 42.283.770/000139.

(...)

DO CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO DO BÔNUS RH E DO BÔNUS RH – CARRO

(...)

8. Não se constatou a exigência por parte da empresa de relatório de prestação de contas dos segurados em relação aos gastos por eles efetuados, afastando-se então o aspecto de reembolso pelo uso do veículo e reforçando o aspecto remuneratório;

9. Assim, a prática reiterada de a empresa empregadora utilizar-se da concessão de benefícios, entre eles o Bônus RH e o Bônus RH Carro, para concretizar a contratação de profissionais graduados no mercado, e a expectativa criada aos trabalhadores pela bonificação, conferem-lhes propriedades retributivas e, conseqüentemente, constituem-se em elementos remuneratórios do trabalho;

(...)

DOS CRITÉRIOS E PROCEDIMENTOS UTILIZADOS PARA O CÁLCULO DO MONTANTE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA NESTE DOCUMENTO

(...)

1. Resultou infrutífera a intimação tanto para a empresa apresentar as folhas de pagamento, os Livros Diário e os Contratos de Prestação de Serviço celebrados com as empresas Santander Seguradora S/A, Santander Seguros S/A e Icatu Hartford Seguros S/A, quanto para apresentar a Relação de Beneficiários do Bônus RH e do Bônus RH Carro, ou seja, revelar a quais segurados da Previdência Social foram pagos os valores a esse título e, então, identificar esses segurados e as respectivas remunerações para o Cadastro Nacional de Informações Sociais CNIS, por meio da Guia do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social GF1P, para efeito da formação dos salários-de-benefício correspondentes. Não foram apresentados também, os documentos de suporte referentes aos lançamentos na escrituração contábil da empresa solicitados pela Fiscalização.

(...)

7. Em conformidade com as disposições dos §1º e §3º, do art. 33, da LOSS/91, a base de cálculo das contribuições previdenciárias relativa aos pagamentos efetuados a título de "Bônus RH e Bônus RH Carro" esta sendo arbitrada,

neste documento, e lançada no CNPJ 61.472.676/000172 (Centralizador) pelo valor constante da Relação de Pagamentos e pelos lançamentos efetuados a débito nas seguintes contas contábeis, os quais registram a contabilização dos pagamentos do Bônus efetuados:

c) COSIF 4.9.9.30.10.0 Despesas de Pessoal; Padrão 67745.3 Provisão de Bônus RH (Carro), no período 09/2003 a 12/2004, e 03/2005 a 06/2005;

(...)

e) COSIF 8.1.7.27.00.3 Despesas de Pessoal Benefícios; Padrão 95027.8 Desp Pess – Prev Complementar Autos, no período 12/2004; e (...)

(grifos nossos)

Não merece acolhida, no caso, a alegação da empresa de não incidência de contribuições sociais sobre o pagamento efetuado aos empregados a título de bônus.

Cumprе destacar que, como explicitado no relatório fiscal da NFLD n.º 37.043.5931, a empresa não apresentou à fiscalização, apesar de formalmente solicitados, os documentos que demonstrassem os critérios utilizados para o pagamento das verbas em tela aos segurados empregados, sendo informado apenas verbalmente que o pagamento do “Bônus RH – Carro” era efetivado para determinadas contratações de segurados ocupantes de cargos elevados na estrutura administrativa, a fim de concretizar referidas contratações.

Assim, considerando esta informação fornecida verbalmente à fiscalização, tem-se que as verbas pagas a título de “Bônus RH – Carro” consistiriam em uma espécie de “luvas” – bônus de contratação, se configurando como verdadeiros adiantamentos de salários aos futuros empregados contratados da empresa. É de se salientar que corresponderiam, então, a gratificações ajustadas, visando remunerar os empregados contratados pelos serviços que prestariam ao longo do contrato de trabalho, estando associadas à contraprestação de serviço. E as gratificações ajustadas integram o salário dos empregados, nos termos do §1º do artigo 457 da CLT – Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 5.452, de 01/05/1943, a seguir transcrito. Art. 457 Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§ 1º Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

(...)

(grifos nossos)

Por outro lado, se fossem consideradas unicamente as alegações da impugnante, em sua defesa, de que as verbas em questão teriam a natureza de prêmios, tem-se que elas também continuariam integrando o salário-de-contribuição, uma vez estando o seu pagamento vinculado ao cumprimento de metas previamente fixadas, ao desempenho laboral dos empregados, comprovando o seu caráter contraprestacional.

Não resta dúvida, assim, de que as verbas pagas a título de “Bônus RH – Carro” se amoldam ao conceito de salário-de-contribuição previsto no artigo 28, inciso I da Lei n.º 8.212/91.

No tocante à alegação da impugnante acerca da eventualidade dos pagamentos a título de “Bônus RH – Carro”, cabe observar que não há, aqui, como analisá-la, de forma específica, haja vista que a empresa, embora intimada para tanto, não disponibilizou à fiscalização a relação de segurados que teriam recebido tais verbas, bem como os documentos com os critérios para a realização dos pagamentos, conforme explicitado no relatório fiscal da NFLD n.º 37.043.5931.

Cabe, aqui, mencionar, no entanto, que, segundo o relatório fiscal da citada NFLD, teria sido constatada, no caso, a prática reiterada de a empresa empregadora remunerar sob a forma de bônus os segurados, de utilizar-se da concessão de benefícios para concretizar a contratação de profissionais graduados no mercado, criando a expectativa aos trabalhadores pela bonificação.

E cumpre registrar que, para o pagamento ser considerado eventual, seria necessário que o mesmo se desse em situações claramente fortuitas, o que não se verifica no pagamento do “Bônus RH – Carro”, que é previamente ajustado, havendo o conhecimento prévio de que ele – que é vinculado à contraprestação de serviços pelos empregados durante a vigência do contrato de trabalho – seria realizado quando implementada a condição estabelecida para o seu recebimento, seja ela a assinatura do contrato de trabalho ou o alcance de metas de desempenho.

Isto posto, tal qual restou compreendido pela DRJ de origem, não resta qualquer dúvida de que as verbas pagas a título de bônus RH carros, têm natureza salarial, sendo uma remuneração devida pelo trabalho, estipulada em norma interna da empresa, integrando o salário-de-contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I da Lei n.º 8.212/91.

3. Multa aplicada

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 positiva o 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.

Ante o exposto, voto por reconhecer a decadência do lançamento tributário até a competência 11/2004, inclusive e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora do saldo remanescente, 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.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez -
Redatora Designada

Com a devida vênia, dirirjo do i. Conselheiro relator quanto ao seu posicionamento, no que toca ao recálculo da multa para aplicação da multa mais benéfica, nos termos do art. 106, do CTN.

Entendeu o i. Relator que na aplicação da retroatividade benigna a multa deve se limitar a 20%, conforme art. 35, da Lei nº 8.212/91 com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009. Nesse ponto tenho que discordar de tal posicionamento.

Sobre a matéria, é elucidativo o voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no Acórdão CSRF nº9202-004.006:

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito NFLD.

Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art.35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“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.

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

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

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

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

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

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

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

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

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

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

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

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais NFLD ou Autos de Infração de

Obrigação Principal AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

No presente caso, conforme consta do relatório, foi feito o comparativo entre a sistemática anterior 24% e o AIOA, e a multa atual do art. 35-A, justamente aplicando-se aquela que fosse mais benéfica ao recorrente no momento da lavratura.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

(...)

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

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

No caso destes autos, de lançamento de ofício, na autuação, não foi efetuado esse comparativo entre a sistemática anterior e a multa atual. Assim, cabe aqui fazer o comparativo das multas, da seguinte forma:

Legislação anterior	Legislação atual
Art.35, inciso II (obrigação principal: lançamento de ofício por falta de pagamento) Art.32, §5º (obrigação acessória: falta de declaração/declaração inexata)	Art. 35-A (lançamento de ofício) c/c art. 44 (obrigação principal +obrigação acessória: lançamento de ofício por falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata)

Com a máxima venia, entendo que não cabe a comparação da multa de 24%, da regra anterior, com a multa de 20%, da nova regra, pois são multas aplicadas em relação a fatos distintos: enquanto a multa de 24% era aplicada de ofício, por meio de uma Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), a multa de 20% incide sobre pagamento espontâneo, feito em atraso.

Processo nº 16327.001463/2009-92
Acórdão n.º **2202-004.716**

S2-C2T2
Fl. 233

Dessa forma, para a aplicação da multa mais benéfica, nos termos do art. 106 do CTN, o comparativo de multas deve seguir o disposto na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009.

Pelo exposto, é de se dar provimento parcial ao recurso, determinando o recálculo a multa aplicando a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez