



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16682.720835/2011-59
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-003.708 – 2ª Turma
Sessão de 28 de janeiro de 2016
Matéria Abono Único e Multa - retroatividade benigna
Recorrentes PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRAS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

A divergência interpretativa somente resta demonstrada quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas. Não se caracteriza a similitude fática, quando um dos requisitos considerados para a tomada de decisão no paradigma, não se encontra presente no acórdão recorrido.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. 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.

Recurso Especial do Contribuinte não conhecido

Recurso Especial do Procurador provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Vencidos os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Gerson Macedo Guerra e Maria Teresa Martinez Lopez e por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

EDITADO EM: 11/02/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de crédito tributário constante dos DEBCAD nº 37.327.283-9 (R\$ 440.110.611,99) e nº 37.327.284-7 (R\$ 112.202.882,84), pertinentes, respectivamente, à cota patronal de contribuições previdenciárias (art. 22 da Lei 8.212/91), contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (art. 22, inciso II da Lei 8.212/91), e, contribuições para Outras Entidades e Fundos Paraestatais (Terceiros – FNDE, INCRA, SEBRAE, SENAI E SESI), conforme o demonstrativo consolidado às fls. 184.

O Relatório Fiscal informa que as contribuições exigidas recaem sobre remunerações pagas a título de **Abono Salarial, Abono Salarial Gerencial, Repac PL Petros e Gratificação Contingente**, não oferecidos à tributação previdenciária e não declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, cujas rubricas foram localizadas nas folhas de pagamento. O período abrangido vai de 12/2006 a 12/2007 e a ciência do Auto de Infração ocorreu em 06/12/2011.

Impugnado o lançamento, a DRJ no Rio de Janeiro/RJ I prolatou, em 16/04/2012, a decisão de fls. 3.938 A 3.949, assim ementada:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONOS E GRATIFICAÇÕES HABITUAIS. SEGURADO EMPREGADO. CONVENÇÕES COLETIVAS. EFEITOS.

A contribuição previdenciária a cargo da empresa incide sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e contribuintes individuais.

As convenções entre particulares, ainda que façam leis entre as partes, não podem se opor à Fazenda Pública.

GANHO EVENTUAL. HIPÓTESE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

O § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 enumera as hipóteses de exclusão de salário de contribuição para fins de custeio da Seguridade Social. As importâncias recebidas a título de ganhos eventuais não comportam incidência de contribuições previdenciárias, consoante o disposto no item 7, alínea "e" do dispositivo.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS PARAESTATAIS (TERCEIROS).

São devidas as contribuições a outras entidades e fundos paraestatais (terceiros) incidentes sobre as mesmas bases das contribuições devidas à Seguridade Social.

Impugnação Procedente em Parte"

Assim, a DRJ manteve a exigência relativamente aos **Abonos Salariais** e a **Gratificação Contingente** e exonerou de tributação o **Repac PL Petros** (Repactuação Plano Petros - incentivo à troca de modalidade de plano de Previdência Complementar). A exoneração foi assim fundamentada:

"39. Sendo assim, dado o caráter de excepcionalidade que caracteriza o pagamento da verba intitulada Repactuação Plano Petros, temos que sobre ela incide a norma de exceção do item 7 da alínea "e" do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, o que conduz à não sujeição de tal dispêndio à norma de tributação relacionada no documento fiscal, razão pela qual justifica-se a exclusão dos valores lançados no Levantamento RP."

Em sessão plenária de 18/03/2014, foram julgados os Recursos Voluntário e de Ofício, prolatando-se o Acórdão nº 2301-003.937, assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2007

ABONO PREVISTO EM ACORDO COLETIVO E DESVINCULADO DO SALÁRIO. EXISTÊNCIA DE NATUREZA JURÍDICA DE ABONO, MAS VINCULAÇÃO AO SALÁRIO QUE IMPEDE O DESFRUTE DA ISENÇÃO. ACATAMENTO DE PARECER DA PGFN EM HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

Abonos são parcelas recebidas pelo trabalhador em virtude de antecipação ou substituição de reajuste. As parcelas denominadas 'abono' que não são pagas com tais finalidades não tem a natureza jurídica de abono e não podem desfrutar da isenção do art. 28, §9º, alínea "e", item 7 da Lei 8.212/91. Existência de tal característica. Além disso, a lei exige a desvinculação dos salários para desfrutar da isenção, o que não ocorreu no caso, pois os abonos eram referenciados ao salário. Acrescente-se que, considerando a existência do Parecer PGFN 2.114/2011 associado aos efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002,

concluimos, em homenagem ao princípio da eficiência e para evitar a edição de ato administrativo sem finalidade, que não pode prevalecer a inclusão do abono único previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade na base de cálculo da contribuição. No caso presente, evidenciada a vinculação ao salário e existente a habitualidade no pagamento, inviável a aplicação das conclusões do referido Parecer.

VERBAS NÃO INCORPORÁVEIS À APOSENTADORIA DO TRABALHADOR. SITUAÇÃO IRRELEVANTE PARA A INCIDÊNCIA OU NÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA QUE FINANCIAM O REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA.

Ser ou não uma verba incorporável à aposentadoria do trabalhador não é determinante para a incidência ou não da contribuição previdenciária que financia o regime geral, pois inexistente determinação legal estabelecendo uma relação bivalente entre base de cálculo da contribuição previdenciária e benefício previdenciário do regime geral.

GANHO EVENTUAL. DEFINIÇÃO. INAPLICABILIDADE PARA OS ABONOS. APLICABILIDADE PARA PAGAMENTO ÚNICO PELA REPACTUAÇÃO DO PLANO PETROS.

Ganho eventual é o oposto de ganho repetido, habitual. Habitualidade é a qualidade daquilo que é frequente, que é repetido muitas vezes, o que implica tomarmos como habitual aquilo que é, ou poderá ser, repetido mais de três vezes durante a duração do contrato de trabalho. Ganho eventual é o ganho que foi ou pode ser repetido no máximo três vezes durante a duração do contrato de trabalho. Os abonos pagos no caso em destaque possuem características de habitualidade, posto que pagos anualmente. Pagamento único realizado em compensação à mudança do Plano Petros é ganho eventual que desfruta da isenção do art. 28, §9º, alínea "e", item 7 da Lei 8.212/91.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA "C", DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea "c", do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte e Recurso de Ofício Negado."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do colegiado, 1) Por voto de qualidade: em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antônio de Souza

Correa, Adriano Gonzáles Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; b) em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em dar provimento ao recurso de ofício. Declaração de voto: Marcelo Oliveira. Sustentação: Mariana Vito. OAB: 158.516/SP."

O processo foi encaminhado à Fazenda Nacional em 09/04/2014 (Despacho de Encaminhamento fls. 4.108) e, em 17/04/2014, tempestivamente, foi interposto o Recurso Especial de fls. 4.109 a 4.120 (Despacho de Encaminhamento de fls. 4.121), visando rediscutir a **retroatividade benigna relativamente à multa**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2300-287/2014, de 25/04/2014.

No Recurso Especial, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na nova redação conferida pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária;

- para a solução destes questionamentos, deve-se lembrar que “não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços. (...) um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum”;

- nesse contexto, impende considerar que a Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da MP nº 449 de 2008), ao mesmo tempo em que alterou a redação do artigo 35, introduziu na Lei de Organização da Previdência Social o artigo 35-A, a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários previdenciários e respectivos acréscimos legais de forma similar à sistemática aplicável para os demais tributos federais.

- assim, à semelhança do que ocorre com os demais tributos federais, verificado que o contribuinte não realizou o pagamento ou o recolhimento do tributo devido e não declarou no documento próprio (GFIP) todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias, cumpre à fiscalização realizar o lançamento de ofício e aplicar a respectiva multa (de ofício) prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96;

- por outro lado, como sói ocorrer com os demais tributos federais, a incidência da multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, nas hipóteses em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea, independente do lançamento de ofício, efetuado com esteio no art. 149 do CTN;

- assim, no lançamento de ofício, diante da falta de pagamento ou recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata é exigido, além do

principal e dos juros moratórios, os valores relativos às penalidades pecuniárias que no caso consistirá na multa de ofício;

- a multa de ofício será aplicada quando realizado o lançamento para a constituição do crédito tributário. A incidência da multa de mora, por sua vez, ficará reservada para aqueles casos nos quais o sujeito passivo, extemporaneamente, realiza o pagamento ou o recolhimento antes do procedimento de ofício (ou seja, espontaneamente - o que não foi o caso);

- essa mesma sistemática deverá ser aplicada às contribuições previdenciárias, em razão do advento da MP nº 449, de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 2009;

- logo, diante da redação explícita da norma, fica claro que, tratando-se de lançamento de ofício, considerando-se que não houve no caso a declaração de todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas (no presente caso concreto, repise-se não houve essa declaração em GFIP), nem o recolhimento ou pagamento do tributo devido, a multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

- a multa de mora, diante da novel sistemática, tanto no microssistema previdenciário, quanto de acordo com a disciplina da Lei nº 9.430 aplicável em relação aos demais tributos federais, não terá lugar nesse lançamento de ofício;

- a multa de mora e a multa de ofício são excludentes entre si, e deve prevalecer, na hipótese de lançamento de ofício, configurada a falta ou recolhimento do tributo e/ou a falta de declaração ou declaração inexata, a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, diante da literalidade do art. 35-A;

- nessa esteira, não há como se adotar outro entendimento senão o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996;

- logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação e aplicação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade;

- como conclusão, para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35, da Lei nº 8.212/91 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS;

- a tese encampada pelo acórdão recorrido no sentido de que há retroatividade benigna em razão do advento da MP nº 449, de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 2009) que conferiu nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, portanto, não merece prevalecer, pois a forma de cálculo ali defendida somente pode ser utilizada no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso espontaneamente;

- na espécie, não houve recolhimento espontâneo do tributo devido, houve, isto sim, lançamento de ofício, logo, inarredável a aplicação das disposições específicas da legislação previdenciária;

- por fim, cumpre voltar a atenção para o disposto na Instrução Normativa RFB nº 971 de 13/11/2009, sobre as regras a serem observadas em razão do advento da MP nº 449, de 2008 posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 2009, litteris:

“Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.”

- caso se entenda pela diversidade de natureza das multas, também não se poderia falar na espécie em retroatividade benigna entre a multa prevista no art. 35 da norma revogada e na novel redação emprestada ao mesmo dispositivo pela Lei nº 11.941;

- nessa linha de raciocínio, o AI em testilha deve ser mantido, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP nº 449, de 2008, atualmente convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento do recurso e o seu provimento, a fim de que prevaleça o entendimento de que deve ser verificada qual a norma mais benéfica ao contribuinte: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Cientificada em 19/05/2014 (Termo de Abertura de Documento de fls. 4.129), a Contribuinte, em 02/06/2014, ofereceu as Contrarrazões de fls. 4.173 a 4.190 e interpôs o Recurso Especial de fls. 4.132 a 4.172.

Nas Contrarrazões, a Contribuinte alega, em síntese, que a retroatividade benigna indica que a multa deve ser limitada ao percentual de 20%, tendo em vista o disposto no art. 61, da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, este visa rediscutir a tributação dos **Abonos Salariais e da Gratificação Contingente**.

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2300-321/2014, de 15/07/2014.

No Recurso Especial, a Contribuinte alega, em resumo:

Da natureza dos pagamentos

- a Contribuinte firmou ACT - Acordos Coletivos de Trabalho com a Federação Única dos Petroleiros e sindicatos representativos da categoria, obrigando-se a pagar, nos anos de 2006 e 2007, abono único/gratificação contingente, em dezembro de cada ano, para todos os empregados, dentro dos requisitos do ACT;

- tais pagamentos foram efetuados em 12/2006 e 12/2007, nos termos da legislação, uma vez que previstos de forma expressa no ACT, não ajustados previamente, dissociados e englobados na remuneração e pagos de uma só vez;

- o pagamento efetuado em 01/2007, constitui simples complemento/ajuste do pagamento do abono único efetuado em 12/2006, o que ocorreu por mero equívoco de cálculos;

- ainda em relação ao ACT de 2006, o pagamento da rubrica 0169 - abono único dos gerentes está previsto na mesma cláusula 5ª do ACT 2006, tendo a empresa segregado contabilmente o pagamento nas rubricas 0169 e 0162 apenas por questões administrativas;

- o próprio acórdão recorrido confirmou este entendimento, ao asseverar que os pagamentos em questão teriam natureza de abono, diversamente do que defende a Fiscalização;

- a DRJ, na decisão de Primeira Instância, também reconheceu que os pagamentos efetuados a título de Abono Salarial, Abono Gerencial e Gratificação Contingente possuem a mesma natureza jurídica.

Da norma que determina a não incidência

- conforme o art. 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212, de 1991, não incide Contribuição Previdenciária sobre valores recebidos a título de ganhos eventuais e sobre abonos expressamente desvinculados do salário;

- no presente caso, como se trata de abonos únicos, pagos de forma eventual e expressamente desvinculados do salário (previsto em ACT), não há que se falar em incidência de Contribuição Previdenciária.

Do pacífico entendimento do TST

- o TST - Tribunal Superior do Trabalho reconheceu expressamente que estes abonos não têm natureza salarial, em reclamações trabalhistas de empregados que requereram a majoração de suas aposentadorias com a inclusão dos abonos em suas bases de cálculo;

- nesse sentido, o STJ publicou as Orientações Jurisprudenciais 346/2007 e 64/2008, no sentido de que os Abonos únicos pagos no contexto de assinatura de Acordo Coletivo de Trabalho não integram o salário dos empregados da ativa e, conseqüentemente, não são incluídos na base de cálculos das aposentadorias;

- além disso, o TST já proferiu diversos outros acórdãos no mesmo sentido.

Da possibilidade de aplicação do Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011

- o Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011 (DOU de 22/12/2011) reconhece expressamente que sobre o abono único previsto em Convenção Coletiva de Trabalho e desvinculado do salário não incide Contribuição Previdenciária;

- conforme o Parecer PGFN/CRJ nº 2.114, DE 2011, o que motivou o Ato Declaratório acima foram os precedentes do STJ, dentre os quais, quase todos relativos a bancos, cujos fatos são idênticos aos da Contribuinte;

- os critérios da habitualidade e retributividade são da essência do conceito de remuneração e, assim, da própria incidência das Contribuições Previdenciárias;

- qualquer valor pago ao empregado sem que estas características estejam presentes, não há que se falar em remuneração e, conseqüentemente, em incidência de Contribuições Previdenciárias;

- os abonos em tela só foram pagos por ocasião da demora da assinatura do Acordo Coletivo de Trabalho, isto é, nunca tendo estado presente no contrato de trabalho do empregado;

- assim, falecem os critérios de habitualidade e retributividade, já que o abono dependeu da assinatura do Acordo Coletivo, portanto o empregado estava submetido a um evento futuro e incerto;

- trata-se, sob esta ótica, de ganho eventual, nos termos do art. 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212, de 1991;

- em suma, não há que se falar em não eventualidade ou em habitualidade;

- ademais, pela análise dos processos que motivaram o Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011, o abono deve ser pago uma única vez dentro do prazo de vigência do acordo que o estipulou, tanto assim que os bancos, tal como a Contribuinte, pagam abonos únicos em anos seguidos e mesmo assim o STJ não entendeu que seriam verbas habituais ou não eventuais;

- no sítio eletrônico da Fenaban, há Convenções Coletivas em diversos anos seguidos, e em todas elas está estipulado o pagamento de Abono único;

- foram justamente estas Convenções Coletivas que motivaram a lavratura de diversas autuações, idênticas ao presente caso, e que levaram o STJ a proferir as decisões que motivaram a edição do Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011;

- o posicionamento do acórdão recorrido, no sentido de que, para não ser considerado habitual, o abono teria de ser pago no máximo três vezes durante a vigência do contrato de trabalho não é aceitável, pois não é baseado em lei, tampouco na jurisprudência;

- ainda que o argumento fosse aceito, não se aplicaria ao caso dos autos, já que os pagamentos foram efetuados apenas duas vezes;

- resta inequívoco que a habitualidade, para fins de aplicação do Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011, se refere apenas ao período de vigência do Acordo ou Convenção Coletiva de Trabalho que o estipulou, e não à vida do empregado (cita o Acórdão nº 2302-002.527;

- assim, tendo em vista a firme jurisprudência do STJ, a aplicabilidade do Ato Declaratório e o art. 62-A do RICARF, faz-se necessário o reconhecimento da improcedência do lançamento.

Da base de cálculo dos pagamentos

- ao optar pela instituição dos abonos, a Contribuinte teve de identificar uma base de cálculo razoável, que representasse uma proporção lógica e respeitasse os direitos de cada empregado, por isso mesmo estipulou-se um percentual sobre o salário;

- frise-se que é extremamente comum a fixação do valor do salário como base de cálculo do pagamento de verbas não remuneratórias (ex: PLR);

- o simples fato de a base de cálculo do abono ser o um percentual da remuneração não é suficiente para contaminar a natureza da verba;

- na fundamentação de um dos REsp que motivaram o Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011, consta expressamente menção a julgado que reconhece a natureza não remuneratória de abono calculado por meio do valor das horas sobre o salário nominal.

Ao final, a Contribuinte pede o conhecimento e provimento do recurso.

O processo foi encaminhado à Fazenda Nacional em 11/08/2014 (Despacho de Encaminhamento fls. 4.216) e, em 13/08/2014, tempestivamente, foram oferecidas as Contrarrazões de fls. 4.217 a 4.233 (Despacho de Encaminhamento de fls. 4.234), contendo os seguintes argumentos, em síntese:

- a recorrente defende que abonos se enquadram na norma que afasta a incidência das contribuições previdenciárias, conforme o § 9º, alínea “e”, item 7 do art. 28 da Lei 8.212, de 1991;

- assim, entende a recorrente que o ganho eventual e expressamente desvinculado do salário, seja por força de lei, norma interna da empresa ou acordo ou convenção coletiva de trabalho, não há incidência da contribuição previdenciária, o que não merece prosperar;

- isto porque, segundo as cláusulas dos instrumentos de negociação coletiva que tangenciam o lançamento, depreende-se que os valores percebidos sob as denominações de Abono Salarial (pago em 12/2006), diferença de Abono Salarial (pago em 01/2007), Abono Gerencial (pago em 12/2006) e Gratificação Contingente (pago em 12/2007), têm a mesma natureza jurídica, pois, apesar de possuírem nomes diferentes, possuem a mesma base remuneratória, num percentual sobre o salário original reconhecido pela empresa;

- conforme Relatório Fiscal, a recorrente, em resposta a intimação, apresentou as seguintes explicações acerca dos abonos pagos:

- Rubrica Código 0162- Abono Salarial:

“O abono salarial pago pela Companhia em consequência do Acordo Coletivo de Trabalho firmado no ano de 2006 com os sindicatos (Termo Aditivo ao ACT 2005, cláusula 5), sem compensação e não incorporado aos respectivos salários, no valor correspondente a 80% (oitenta por cento) da remuneração normal do empregado, excluídas as parcelas de caráter eventual

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

Autenticado digitalmente em 11/02/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 12/0

2/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/02/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 12/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ou médias. O pagamento desta parcela foi realizado no mês de dezembro de 2006.

*Quanto as valores pagos em janeiro de 2007, trata-se de recálculo da rubrica (0162) paga em dezembro de 2006, em consequência do Acordo Coletivo de Trabalho firmado no ano de 2006 com os sindicatos (Termo Aditivo ao ACT 2005, cláusula 5)”.
CÓPIA*

- Rubrica 0169- Abono Salarial Gerencial

“Rubrica utilizada para o pagamento do Abono Salarial (decorrente do ACT 2006, rubrica 0162) aos ocupantes das funções gerenciais”;

- Rubrica 0195- Gratificação Contingente

“Gratificação paga pela Companhia em consequência do Acordo Coletivo de Trabalho firmado no ano de 2007 com os sindicatos (ACT 2007), sem compensação e não incorporada aos respectivos salários, no valor correspondente a 80% (oitenta por cento) da remuneração normal do empregado, excluídas as parcelas de caráter eventual ou medidas. O pagamento desta parcela foi realizado no mês de dezembro de 2007”.

- segundo a autoridade fiscal, as rubricas pagas a título de abono salarial, abono gerencial e gratificação contingente não são isentas de contribuição previdenciária, por falta de expresse enquadramento legal, pois a previsão foi em Acordo Coletivo e não em *lei* no sentido estrito;

- além disso, constou que sequer existia acordo coletivo para pagamento da parcela de abono salarial na competência de 01/2007, o que foi justificado pela recorrente como *“recálculo da rubrica (0162) paga em dezembro de 2006, em consequência do Acordo Coletivo de Trabalho firmado no ano de 2006 com os sindicatos (Termo Aditivo ao ACT 2005, cláusula 5)”*;

- diz o Relatório Fiscal, fls. 3/6:

DA INEXISTÊNCIA DE ACORDO PARA PAGAMENTO DE PARCELA DE ABONO SALARIAL NA COMPETÊNCIA DE 01/2007

11. A empresa alega que as rubricas denominadas “ABONO SALARIAL”, pagas em dezembro de 2006 e janeiro de 2007, são decorrentes de cláusula expressa de acordos coletivos de trabalho firmados em 2006 e 2007.

12. Transcrevemos a seguir, os termos da cláusula 5ª do Termo Aditivo ao Acordo Coletivo de Trabalho -2005, para concluir em seguida.

Cláusula 5ª- Abono Salarial

A Companhia, após a assinatura pelo Sindicato deste Termo Aditivo, pagará de uma só vez a todos os empregados admitidos até 31.08.2006 e em efetivo exercício naquela data, um Abono

Salarial, sem compensação e não incorporado aos respectivos salários, no valor correspondente a 80% (oitenta por cento) da sua remuneração normal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias”.

13. Observe-se, pela cláusula transcrita, que o pagamento da referida verba se dará de uma só vez e no montante correspondente a 80 % da remuneração normal de cada empregado.

14. Da verificação dos pagamentos individualizados, constatou-se que a parcela da rubrica ABONO SALARIAL paga na competência de 12/2006, efetivamente correspondia a 80% da remuneração normal dos empregados, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias , e que este pagamento cumpriu integralmente, portanto, o pactuado na Cláusula 5ª do Termo Aditivo ao Acordo Coletivo de Trabalho -2005.

15. Observando-se os montantes pagos na rubrica ABONO SALARIAL na competência de 01/2007 e relacionando-os às remunerações normais de cada empregado, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias, verificou-se que estes representavam 30% de tais remunerações, conforme demonstrado no Anexo 1- “Demonstrativo de pagamento de Abono Salarial 12/2006 e 01/2007”.

16. Tendo indagado à empresa onde estaria previsto o pagamento de tal parcela, a mesma respondeu, conforme pode ser observado no Doc 04 (anexo), que a mesma trata-se de recálculo da rubrica (0162) paga em dezembro de 2006, em consequência do Acordo Coletivo de Trabalho firmado no ano de 2006 com os sindicatos (Termo Aditivo ao ACT 2005, cláusula 5).

17. Ressalte-se, como pode ser observado no Doc. 02 (Termo Aditivo ao ACT 2005), que não existe previsão para o pagamento da citada rubrica, pois só a cláusula 5ª do mesmo trata do tema e, como demonstrado no Anexo 1, o valor foi integralmente pago em 12/2006.

DA NÃO ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE AS RUBRICAS PAGAS POR FALTA DE EXPRESSO ENQUADRAMENTO LEGAL

(...)

20. O artigo 28 da mesma lei, ao conceituar o salário de contribuição, sobre o qual incidirá a alíquota para o cálculo da contribuição previdenciária, assim dispõe:

“Art. 28. I- (...)”

21. Como se pode inferir dos dispositivos legais acima transcritos, o conceito de salário-de-contribuição não se restringe apenas ao salário base do trabalhado, tem como núcleo a remuneração de forma mais ampla, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título; são vantagens econômicas

acrescidas ao patrimônio do trabalhador em decorrência da relação laboral.

22. Já o § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 lista sobre quais verbas não incide a contribuição previdenciária, não podendo as mesmas serem interpretadas extensivamente, visto que a norma em comento reduz o âmbito de incidência da base de cálculo da regra matriz, devendo, por disposição expressa do Código Tributário Nacional, ser interpretada literalmente, conforme se observa na transcrição a seguir:

“Art. 111. (...)”

23. Pois bem, o §9º, alínea “e”, item 7, do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, é claro ao dispor sobre as parcelas que não integram o salário de contribuição: (...)

24. Por sua vez, o Decreto nº 3.265, de 29/11/99 alterou a redação da alínea “j” do § 9º do artigo 214 do RPS que passou a vigorar com a seguinte redação:

“§ 9º - Não integram o salário de contribuição, exclusivamente:

V- as importâncias recebidas a título de:

*j) ganhos eventuais e abono expressamente desvinculados do salário **por força de lei**”*

25. Não resta qualquer dúvida de que a norma supracitada que regulamentou o § 9º, alínea “e”, item 7, do citado art. 28 da Lei 8.212/91, ao acrescentar a expressão “por força de lei”, não modificou o que a lei já determinava, quando dizia “ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados dos salários”. É evidente que a expressão “expressamente”, no contexto do citado parágrafo, refere-se aquilo que esteja expresso em lei.

(...)

30. Assim sendo, os Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho, ainda que expressamente desvinculem ganhos habituais e abonos concedidos do salário, não têm força de lei para impor a não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais parcelas, nos termos do art. 123 do CTN.

31. Como não houve qualquer demonstração de que as rubricas pagas pela empresa 0162- ABONO SALARIAL, 0169- ABONO SALARIAL GERENCIAL, 0186- REPAC PL PETROS e 0195- GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE, estejam submetidas à Lei que expressamente as desvincule do salário, as mesmas foram consideradas parcelas integrantes do salário de contribuição, com a totalidade de seus valores lançada no presente Auto de Infração como base de cálculo de tributos previdenciários.” (destaque nosso)

- contrapõe-se o recorrente sob o argumento de que o “abono único” pago em cumprimento às Convenções Coletivas de Trabalho tem caráter eventual e desvinculado do salário, conforme previsão do instrumento de negociação coletiva, e o Decreto nº 3.625, de

1999 extrapolou os limites previstos na Lei nº 8.212/91, ao determinar que somente abonos expressamente desvinculados por força de lei não compõem o salário-de-contribuição (cita doutrina de Maurício Godinho Delgado, Gláucia Barreto, Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo);

- a despeito da expressão “abono” nem sempre ser empregada em seu sentido técnico, como ocorre no caso do art. 1.443, da CLT, onde o legislador utiliza o termo para se referir à parcela suplementar de férias, paga em decorrência de previsão em regulamento empresarial, acordo ou convenção coletiva de trabalho, é incontroversa a natureza salarial da verba, uma vez que se trata de valor pago em decorrência do contrato de trabalho (onerosidade).

- é que reza o art. 457 §1º da CLT:

“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)”*
(destaque nosso)

- os tribunais trabalhistas não deixam dúvida quanto à integração do abono ao salário do empregado para todos os efeitos legais; a propósito, confira-se a seguinte decisão oriunda do Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região, nos autos do Recurso Ordinário n.º 0110600-51.2008.5.04.0332, em que a Turma dessa Egrégia Corte expressamente reconheceu a natureza salarial do “abono” e determinou a sua integração à remuneração de ex-empregado, para todos os efeitos legais:

*“Os **abonos têm natureza jurídica salarial** conforme expressa o artigo 457, parágrafo 1º, da CLT:*

Integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem e abonos pagos pelo empregador.

*Conforme Amauri Mascaro Nascimento, in O Salário no Direito do Trabalho, LTr, 1975, pág. 129, **os abonos juridicamente se caracterizam como antecipações salariais, como medidas transitórias para enfrentarem certas situações momentâneas, sendo que cessada a causa, cessam seus efeitos ou processa-se sua absorção no salário.***

Historicamente, os abonos sempre foram considerados como antecipações salariais como, por exemplo, o abono criado pela Lei nº 6.147/1974, citada pelo autor supra referido.

De qualquer forma, os abonos se enquadram perfeitamente no conceito jurídico de salário, pois nada mais são do que uma contraprestação paga pelo empregador, em decorrência do esforço físico ou mental despendido a seu favor pelo seu empregado.

Mesmo que a norma legal criadora do abono declare que o mesmo não tem natureza jurídica salarial ou o exclua de integração no salário do empregado que o recebe, tal exclusão é uma impropriedade, não podendo ser validada. Isto porque uma norma legal esparsa, não pode contrariar as linhas mestras do sistema onde está inserida, no caso, a legislação trabalhista consubstanciada pela CLT.

A Consolidação das Leis do Trabalho contém o artigo 457 que fixa, com clareza, a natureza jurídica salarial dos abonos. Como bem refere Sonia Maria S. Segnifredo in Como Interpretar a Lei, Editora Rio, pág. 49 todo o Direito forma um sistema e não teria sentido a pura interpretação de um dispositivo legal em si mesmo, fora de seu contexto.

Como consequência, a lei deve se adaptar ao sistema a que pertence. Desta forma, leis que se referem a parcelas pagas aos trabalhadores, em decorrência de um contrato de emprego, não podem contrariar as linhas mestras do sistema, balizadas pela Consolidação das Leis do Trabalho, que empresta natureza salarial aos abonos.

*A CLT preceitua que os abonos têm natureza jurídica salarial e estes se enquadram perfeitamente no conceito de salário. Consequentemente, **são** salário.*

Observa-se, inclusive, a colocação de Mozart Vitor Russomano in Comentários à CLT, Forense, 9ª edição, pág. 452, quando, comentando a controvérsia sobre a natureza jurídica do abono, citando a Lei nº 1.999, de 01-10-1953, refere textualmente:

Agora, porém, a Lei nº 1999 inovou a matéria, declarando, no atual parágrafo 1º do art. 457, que todo e qualquer abono deve ser considerado salário, para os fins de direito. Nada mais há a discutir, na prática.

Assim, tanto sob o ponto de vista histórico como sob o ponto de vista de uma análise lógico-sistemática, deve-se necessariamente concluir pela natureza salarial dos abonos.

Sendo os abonos legais – salário –, devem ser computados para o cálculo de todas as parcelas salariais integrantes da remuneração do empregado. Os abonos integram efetivamente o salário nos meses em que foram pagos, mas não podem adquirir natureza de permanência.

*Portanto, declara-se que os abonos integram os salários para todos os efeitos legais **somente nos meses em que foram pagos.***

Neste contexto, dá-se provimento parcial ao apelo da reclamante para incluir na base de cálculo das horas extras os abonos recebidos durante a vigência do contrato de trabalho exclusivamente nos meses em que foram pagos”.

- à luz da legislação de regência, da doutrina e jurisprudência, examinemos o texto das cláusulas das Convenções Coletivas de Trabalho de 2006 e 2007, celebradas entre a

- mesmo que, por hipótese, fosse admitido o caráter eventual da parcela, tal circunstância não teria o condão de eliminar a sua integração ao salário, porquanto esta restrição não foi estipulada pelo legislador;

- o §1º do art. 457, da CLT expressamente diz que “*integram o salário [...]abonos pagos pelo empregador*”, sem qualquer condicionamento;

- ainda que pago “uma única vez”, integrará o salário do empregado no mês de ocorrência, portanto sobre o valor acrescido, incidirão todos os encargos sociais legalmente previstos, inclusive, contribuição previdenciária;

- corroborando o entendimento exposto, é válido citar entendimentos do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VERBAS SALARIAIS. INCIDÊNCIA. AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA

(...) 8. As verbas pagas por liberalidade do empregador, conforme consignado pelo Tribunal de origem (gratificação especial liberal não ajustada, gratificação aposentadoria, gratificação especial aposentadoria, gratificação eventual liberal paga em rescisão complementar, gratificação assiduidade e complementação tempo aposentadoria), possuem natureza salarial, e não indenizatória. Inteligência do art. 457, § 1º, da CLT.

9. Dispõe o enunciado 203 do TST: "A gratificação por tempo de serviço integra o salário para todos os efeitos legais".

10. O abono salarial e o abono especial integram o salário, nos moldes do art. 457, §1º, da CLT.

11. Com efeito, a Lei 8.212/1991 determina a incidência da Contribuição Previdenciária sobre o total da remuneração paga, com exceção das quantias expressamente arroladas no art. 28, § 9º, da mesma lei.

(...)

14. Agravos Regimentais não providos. (AgRg nos EDcl no Resp 1098218 / SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 09/11/2009)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. IRRF. ABONO SALARIAL CONCEDIDO POR MEIO DE CONVENÇÃO COLETIVA. NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. PRECEDENTES. MULTA DO ART. 538 PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. AFASTAMENTO.

3. A jurisprudência desta Corte há muito se cristalizou no sentido de que as verbas recebidas a título de abono salarial em virtude de acordo ou convenção trabalhista possuem natureza remuneratória, porquanto substituem reajuste salarial e, assim, constituem fato gerador do imposto de renda, sendo passíveis, portanto, de incidência do imposto de renda na fonte.

4. Precedentes: AgRg no REsp 1110000/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17.6.2010, DJe 30.6.2010; Resp 1089066/PR, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 10.2.2009, DJe 2.3.2009; REsp 974.631/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 12.2.2008; AgRg no REsp 885.006/MG, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17.5.2007, DJ 31.5.2007, p. 424; AgRg no Ag 764.115/PI, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 25.8.2006, p. 326).

(REsp 1244365 / MG RECURSO ESPECIAL 2011/0057177-9 Ministro HUMBERTO MARTINS (1130) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 12/04/2011 Data da Publicação/Fonte DJe 26/04/2011).

- Acórdão CARF 2302-01.068 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 12 de maio de 2011

“(…) ABONOS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de abonos, não expressamente desvinculados do salário, por força de lei, mesmo que decorrentes de Acordo Coletivo de Trabalho, integra a base de cálculo das contribuições para todos os fins e efeitos, nos termos do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97. (...)”

- Acórdão CARF 2401-02.034 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de setembro de 2011

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS ABONO INCIDÊNCIA

Para que o abono pago ao empregado não sofra incidência de contribuições previdenciárias, deve obedecer as determinações contidas no art. 28, I, § 9º, “e” da Lei 8212/91, ou seja, deve estar expressamente desvinculado do salário. CLÁUSULA DE CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO Não basta constar em cláusula de Convenção Coletiva a determinação do pagamento de uma verba para que ela não sofra incidência de contribuições previdenciárias, é preciso que as verbas ali constantes estejam dentro das isenções contidas na legislação vigente. Recurso Voluntário Negado

- cite-se, ainda, trecho do voto do Conselheiro Relator Kleber Ferreira de Araújo proferido no Acórdão 2401-02.034, no sentido de que as próprias cláusulas dos Acordos Coletivos reforçam a natureza remuneratória dos abonos neles previstos:

“(…) temos que a não incidência de contribuição sobre as verbas pagas a título de abono devem cumprir outros requisitos, em especial, o de ser expressamente desvinculado do salário.

De acordo com a transcrição da Cláusula Primeira, Parágrafo Primeiro da Convenção Coletiva de Trabalho firmada entre o Sindicato dos Empregados no Comércio do Distrito Federal e o Sindicato dos Concessionários e Distribuidores de Veículos do Distrito Federal – SINCODIVE, constante no item 10 do Relatório Fiscal, referido abono seria pago no percentual de 70% do salário base do empregado.

Logo, não há como deixar de verificar a vinculação desta verba com o salário dos empregados da recorrente, o que fulmina as razões defendidas no presente recurso. Não basta apenas constar em acordo ou convenção coletiva de trabalho a determinação do pagamento de referida verba para que ela seja considerada isenta de contribuições, há que harmonizar tais cláusulas com as determinações da legislação vigente” (grifos nossos)

- dessa forma, integrantes do salário do empregado, os valores referentes às rubricas objeto de lançamento, pagos a título de “abono ou gratificação únicos”, devem ser oferecidos à tributação, conforme previsto nos arts. 22, I c/c 28 da Lei n.º 8.212/91, não merecendo guarida a pretensão do contribuinte de deixar de recolher a contribuição previdenciária incidente.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que se negue provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

Trata-se de Recursos Especiais interpostos pela Contribuinte e pela Fazenda Nacional.

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte visa rediscutir a inclusão, na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, de verbas pagas a título de Abono Único (Abono Salarial, Abono Salarial Gerencial e Gratificação Contingente), previstos em ACT - Acordo Coletivo de Trabalho. Já o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional trata da multa aplicada, intentando que, ao invés da limitação em 20% (art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996), se verifique qual a norma mais benéfica para a Contribuinte: a multa aplicada (art. 35, II, da Lei nº 8.212, de 1991) ou a multa prevista no art. 35-A, da MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Passo à análise do Recurso Especial interposto pela Contribuinte

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo, restando perquirir acerca do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade. Como paradigmas, foram indicados os Acórdãos nºs 2401-003.117 e 2402-003.416.

Antes de proceder à análise dos paradigmas, importa salientar que a divergência jurisprudencial somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas.

No caso do acórdão recorrido, trata-se de abonos previstos em **Acordos Coletivos de Trabalho** de 2006 e 2007, pagos em 12/2006, 01/2007 e 12/2007, considerados tributáveis por não serem eventuais e serem vinculados ao salário.

Quanto ao primeiro paradigma - Acórdão nº 2401-003.117 - a Contribuinte colaciona os seguintes trechos:

Ementa

"ABONO ÚNICO E ESPECIAL.

O Abono Único e Especial, por se tratar de importância recebida de forma nitidamente eventual, além de estar expressamente desvinculado do salário com base em convenção coletiva trabalhista, se encaixa perfeitamente à regra excludente prevista no art. 28, § 9º, alínea "e", item 7 da Lei 8.212/91.(...)"

Voto

"Vejam os teores das disposições das referidas Convenções Coletivas de Trabalho:

CCT 2003

SEGUNDA - ABONO ÚNICO E ESPECIAL (...)

B) Empresas que em 30/09/2003 contavam com mais de 10(dez) e até 150 (cento e cinquenta) empregados: **22% (vinte e dois inteiros por cento) do salário nominal do empregado**, vigente em outubro/2003, observado o limite mínimo de R\$ 88,13 (oitenta e oito reais e treze centavos) e limite máximo de R\$180,26 (cento e oitenta reais e vinte e seis centavos);

§ 3º O presente abono, dado o seu caráter, não se incorporará ao salário para quaisquer efeitos.

CCT 2004

SEGUNDA – ABONO ÚNICO ESPECIAL - EMPRESAS QUE NÃO POSSUEM PLR. (...)

B) Empresas que em 30/09/2004 contavam com mais de 10(dez) e até 150 (cento e cinquenta) empregados: **22% (vinte e dois inteiros por cento) do salário nominal do empregado**, vigente em outubro/2004, observado o limite mínimo de R\$ 96,94 (noventa e seis reais e noventa e quatro centavos) e limite máximo de R\$ 198,28, (cento e noventa e oito reais e vinte e oito centavos);

Analisando as disposições acima transcritas, infere-se que, no ano de 2003, o Recorrente assumiu frente ao Sindicato da categoria a obrigação de pagar aos seus funcionários 22% dos

seus respectivos salários nominais a título de Abono Único e Especial:

(...)

De fato, essa verba paga pela Recorrente não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição, pois, além de constar expressamente na Convenção que este abono não se incorpora ao salário, o seu pagamento carece do requisito da habitualidade, o que revela a sua eventualidade, não estando, portanto, atrelado ao pleno e efetivo exercício da atividade laboral.

(...) " (destaques da Recorrente)

A Contribuinte ainda promove o seguinte cotejo:

Acórdão recorrido

"Porém, no caso em tela, os abonos são calculados tomando como referência a remuneração do trabalhador, o que estabelece uma vinculação não permitida pela lei para que desfrutasse da isenção. A inexistência de desvinculação não vem da ausência de lei com tal conteúdo mas da própria forma como os abonos foram pagos referenciando-se no salário do trabalhador."

Paradigma - Acórdão nº 2401-003.117

"Analisando as disposições acima transcritas, infere-se que, no ano de 2003, o Recorrente assumiu frente ao Sindicato da categoria a obrigação de pagar aos seus funcionários 22% dos seus respectivos salários nominais a título de Abono Único e Especial (..)

*Portanto, diante do exposto, tendo em vista que os pagamentos realizados em **01/2004, 12/2004 e 01/2005** aos empregados foram a título de Abono Único e Especial, assiste razão ao Recorrente, e, sendo assim, devem ser excluídas as contribuições sociais previdenciárias lançadas nestes períodos de apuração." (destaques da Recorrente)*

Os trechos acima cotejados, pinçados dos julgados em confronto, realmente demonstram divergência, no que tange à eventualidade e vinculação com a remuneração. Entretanto, compulsando-se o inteiro teor do acórdão paradigma, constata-se duas diferenças em relação ao acórdão recorrido, no que diz respeito às respectivas situações fáticas: no paradigma, a rubrica considerada como abono havia sido autuada como PLR - Participação nos Lucros e Resultados, o que de plano, no entender da Relatora, nulificaria o lançamento. Ademais, no paradigma a verba fora prevista em **Convenção Coletiva de Trabalho**, e não em Acordo Coletivo, como ocorreu no acórdão recorrido. Confira-se o paradigma:

Ementa

"ABONO ÚNICO E ESPECIAL.

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

Autenticado digitalmente em 11/02/2016 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 12/0

2/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/02/2016 por MARIA HELENA COTT

A CARDOZO

Impresso em 12/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O Abono Único e Especial, por se tratar de importância recebida de forma nitidamente eventual, além de estar expressamente desvinculado do salário com base em convenção coletiva trabalhista, se encaixa perfeitamente à regra excludente prevista no art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7 da Lei 8.212/91.

Comprovado nos autos que os pagamentos foram indevidamente considerados pela fiscalização como PLR, mas, na verdade, dizem respeito ao Abono Único e Especial e enquadram-se nas regras do art. 28 da Lei n. 8.212/91 acima citadas." (grifei)

Voto

"O Recorrente alegou desde a Impugnação que os valores pagos aos empregados nas competências de 01/2004, 12/2004 e 01/2005 se deram a título de Abono Único e Especial previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, e que esses pagamentos foram considerados de forma equivocada pela Fiscalização como Participação nos Lucros e Resultados – PLR em desacordo com a legislação de regência, culminando na autuação."

(...)

Os equívocos cometidos pela Fiscalização, por si só, já afastariam a cobrança de Contribuição Previdenciária sobre os “supostos valores de PLR” de Jan/2004, Dez/2004 e Jan/2005, tendo em vista que não se trata de PLR.

A despeito de a exigência sobre essa rubrica ter sido equivocada, o que por si só conduziria à nulidade destes lançamentos, cumpre destacar que o “Abono Único e Especial” se encaixa perfeitamente na regra excludente prevista no art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7 da Lei 8.212/91, in verbis:

(...)

De fato, essa verba paga pela Recorrente não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição, pois, além de constar expressamente na Convenção que este abono não se incorpora ao salário, o seu pagamento carece do requisito da habitualidade, o que revela a sua eventualidade, não estando, portanto, atrelado ao pleno e efetivo exercício da atividade laboral.

Em relação ao abono único, concedido em Convenção Coletiva de Trabalho, o Superior Tribunal de Justiça – STJ já pacificou o entendimento de que esta verba não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição quando o seu pagamento carecer do requisito da habitualidade, como é o caso da rubrica ora tratada.

Inclusive, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, através do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011, já orienta a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos 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." (grifei)

A leitura dos trechos acima não deixa dúvidas, no sentido de que o provimento do Recurso Voluntário, no caso do paradigma, teve como um dos fundamentos o fato de tratar-se de abono previsto em **Convenção Coletiva de Trabalho**. Nesse passo, não resta caracterizada a alegada divergência jurisprudencial, já que no caso do acórdão recorrido o abono foi previsto por **Acordo Coletivo de Trabalho**, portanto não restou contemplado o fundamento, no que tange ao instrumento que instituiu os abonos. Acrescente-se o equívoco verificado no Auto de Infração, qualificando o abono como verba de PLR, o que, conforme consta do paradigma, por si só já garantiria o provimento do apelo.

No que tange ao segundo paradigma - Acórdão nº 2402-003.416 - a Contribuinte colaciona os seguintes trechos:

Ementa

"CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO ÚNICO ESPECIAL. PREVISTO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 16/2011. APLICAÇÃO.

Não incide contribuição previdenciária sobre o abono único especial pago em decorrência de previsão contida em Convenção Coletiva de Trabalho.

Recurso Voluntário Provido.(...)"

Voto

A Recorrente alega que: (i) o abono expressamente desvinculado do salário não deve integrar a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social;

(ii) o abono está previsto em Convenção Coletiva, o que afasta o seu caráter de habitualidade; e (iii) devido a demora na negociação coletiva, o abono pago tem nítido caráter indenizatório.

Quanto a esta matéria, cumpre destacar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) já reconheceu, por meio do Ato Declaratório nº 16/2011, que não incide contribuição previdenciária sobre o abono único especial, nos seguintes termos:

"A PROCURADORAGERAL 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'.

No presente caso, ficou claro no Relatório Fiscal (fls. 21/26) que a empresa pagou abono único especial de acordo com a cláusula 2ª da Convenção Coletiva de Trabalho, que assim estipula:

“1 - DATA BASE

A data base será 1º de fevereiro.

2 - SALÁRIOS

A partir de 10 de junho de 2005, os salários serão: (...)

DEMAIS EMPREGADOS - Os salários dos demais empregados serão reajustados, a partir de 10 de junho de 2005, em 6% (seis por cento), sobre os salários praticados em janeiro de 2005, permitida a proporcionalidade para os contratados a partir de fevereiro de 2005.

ABONO ESPECIAL - Em face do encerramento das negociações em data posterior data-base, as empresas concederão a todos os empregados **um abono especial de 32% (trinta e dois por cento) sobre os salários** praticados em janeiro de 2005, ficando esclarecido que, para os admitidos entre 01/02/05 e 31/10/05, o percentual do abono será calculado na proporção dos dias trabalhados no referido período.

Diante disso, é necessário que se reconheça a improcedência dos valores exigidos a título de abono único, em razão de tal questão já ter sido objeto de desistência processual por parte da PGFN, nos termos do Ato Declaratório nº 16/2011, bem como da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que lhe configura uma natureza de eventualidade (não habitual).

Com isso, entende-se que devem ser excluídos os valores apurados no presente processo oriundos da verba paga a título de abono especial – fornecida aos segurados empregados –, pois tais valores não estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária.(...)”

A seguir a Contribuinte promove o seguinte cotejo:

Acórdão recorrido

*“Porém, no caso em tela, os abonos são calculados **tomando como referência a remuneração do trabalhador, o que estabelece uma vinculação não permitida pela lei para que desfrutasse da isenção.** A inexistência de desvinculação não vem da ausência de lei com tal conteúdo mas da própria forma como os abonos foram pagos referenciando-se no salário do trabalhador.” (destaques da Recorrente)*

Paradigma - Acórdão nº 2402-003.416

*“Em face do encerramento das negociações em data posterior data-base, as empresas concederão a todos os empregados um abono especial de **32% (trinta e dois por cento) sobre os salários praticados em janeiro de 2005** (...)*

Diante disso, é necessário que se reconheça a improcedência dos valores exigidos a título de abono único, em razão de tal questão já ter sido objeto de desistência processual por parte da PGFN, nos termos do Ato Declaratório nº 16/2011." (destaques da Recorrente)

Tal como ocorreu no caso do primeiro paradigma, este segundo paradigma também trata de caso em que o abono foi instituído por **Convenção Coletiva de Trabalho**, restando evidenciado que tal fato foi fundamental para aplicação do Ato Declaratório PGFN 16/2011. Confirma-se o paradigma:

Ementa

"CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO ÚNICO ESPECIAL. PREVISTO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 16/2011. APLICAÇÃO.

Não incide contribuição previdenciária sobre o abono único especial pago em decorrência de previsão contida em Convenção Coletiva de Trabalho." (grifei)

Voto

*"A Recorrente alega que: (i) o abono expressamente desvinculado do salário não deve integrar a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social; (ii) **o abono está previsto em Convenção Coletiva, o que afasta o seu caráter de habitualidade**; e (iii) devido a demora na negociação coletiva, o abono pago tem nítido caráter indenizatório.*

(...)

'A PROCURADORAGERAL 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'.

No presente caso, ficou claro no Relatório Fiscal (fls. 21/26) que a empresa pagou abono único especial de acordo com a cláusula 2ª da Convenção Coletiva de Trabalho, que assim estipula:

(...)

No mesmo sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) entende que não há incidência de contribuição social previdenciária sobre a verba a título de abono único, sem vinculação ao salário, em razão da sua natureza não ser habitual, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO ÚNICO. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO.

1. Segundo iterativa jurisprudência construída por esta Corte em torno do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o abono único **previsto em convenção coletiva** não integra o salário-de-contribuição. Precedentes.

2. A Primeira Turma deste STJ entendeu que "considerando a disposição contida no art. 28, § 9º, 'e', item 7, da Lei 8.212/91, é possível concluir que o referido abono não integra a base de cálculo do salário de contribuição, já que o seu pagamento não habitual – observe-se que, na hipótese, a previsão de pagamento é única, o que revela a eventualidade da verba –, e não tem vinculação ao salário. (g.n.). 3. Recurso especial não provido. (REsp 819.552/BA, Min. Luiz Fux, acórdão Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 02.04.2009)" (grifei)

Assim, constata-se que também neste segundo paradigma o Ato Declaratório PGFN nº 16/2011 foi aplicado a caso em que o abono foi instituído por **Convenção Coletiva de Trabalho**, o que não ocorreu no caso do acórdão recorrido, que tratou de **Acordo Coletivo de Trabalho**, portanto um dos pressupostos que ensejou o provimento do Recurso Voluntário, no paradigma, não se encontra presente no recorrido, de sorte que a divergência não restou demonstrada.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Passo a examinar o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional

O Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, trata da multa aplicada, intentando que, ao invés da limitação em 20% (art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996), se verifique qual a norma mais benéfica para a Contribuinte: a multa aplicada (art. 35, II, da Lei nº 8.212, de 1991) ou a multa prevista no art. 35-A, da MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

O apelo é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade - no que tange à aplicação da penalidade, o paradigma trata de situação fática e jurídica similar à do recorrido, apresentando solução diversa - portanto deve ser conhecido.

Na decisão recorrida, determinou-se a limitação da multa a 20%, com base na redação dada pela Lei 11.941, de 2009, ao artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, aplicando-se o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

A Fazenda Nacional, por sua vez, pede que eventual retroatividade benigna seja aferida comparando-se o dispositivo legal aplicado com o art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009.

Os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 1997, que orientaram o Auto de Infração, tinham a seguinte redação:

“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).

*III- para pagamento do crédito **inscrito em Dívida Ativa:***

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo

anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcèlement somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009) (grifei)

Com a edição da Medida Provisória 449, de 2008. ocorreram alterações na legislação acima, que tratava das multas, a saber:

*"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."

Analisando-se as alterações acima especificadas, constata-se que, independentemente da denominação que se dê à penalidade, há que se perquirir acerca do seu caráter material, e nesse sentido não há dúvida de que, mesmo na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, estavam ali descritas multas de mora e multas de ofício. As primeiras, cobradas com o tributo recolhido após o vencimento, porém espontaneamente. As últimas, cobradas quando do pagamento por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais, nos lançamentos de ofício.

Além disso, tanto os demais tributos como as contribuições previdenciárias têm seu regramento básico estabelecido pelo Código Tributário Nacional, que não só determina que a exigência tributária tem de ser formalizada por meio de lançamento, como também especifica as respectivas modalidades: lançamento por homologação, lançamento por declaração e lançamento de ofício. Cada uma dessas modalidades está ligada ao grau de colaboração verificado por parte do sujeito passivo.

No caso dos tributos e contribuições federais, foi adotado de forma genérica o lançamento por homologação, que atribui ao sujeito passivo o dever de calcular o valor devido

e efetuar o seu recolhimento, independentemente de prévia ação por parte da Autoridade Administrativa. Por outro lado, se o sujeito passivo deixa de cumprir com essas obrigações, o Fisco pode exigir o tributo por meio de lançamento de ofício. Nesta sistemática, qualquer que seja o tributo ou contribuição, e independentemente da denominação atribuída ao lançamento, claramente são visualizadas duas formas de recolhimento fora do prazo estabelecido: aquele efetuado espontaneamente, passível de aplicação de multa de mora; e aquele efetuado por força de ação fiscal, aplicável aí a multa de ofício, mais onerosa.

Assim, embora a antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora” para as contribuições previdenciárias, não há dúvida de que os incisos componentes do dispositivo legal já continham a descrição das duas condutas tipificadas nos dispositivos legais que regulavam os demais tributos federais: pagamento espontâneo e pagamento efetuado por força de ação fiscal, conforme os ditames do CTN.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, para restabelecer a penalidade, nos termos em que figurou no lançamento, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a administração tributária deverá apreciar a norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009 (75%).

Em síntese, não conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora