



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

Processo nº	10166.720033/2010-11
Recurso nº	999.999 Voluntário
Acórdão nº	2301-003.996 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	15 de abril de 2014
Matéria	CONT PREV. VERBAS REMUNERATÓRIAS
Recorrente	EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUARIA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PRÊMIOS. NATUREZA SALARIAL.

Os prêmios consistem em parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual ou coletiva dos trabalhadores da empresa. Sendo contraprestação paga pelo empregador ao empregado, têm nítida feição salarial e deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

ISENÇÃO PARA PLANO EDUCACIONAL. GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO RELACIONADOS COM AS ATIVIDADES DA EMPRESA ENTENDIDOS COMO CURSOS DE CAPACITAÇÃO.

A lei concede isenção para o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo. Os cursos de graduação e pós-graduação podem ser considerados cursos de capacitação e estão abrangidos pelo benefício desde que estejam relacionados com as atividades da empresa.

AUXÍLIO EXCEPCIONAL. NATUREZA JURÍDICA SIMILAR AO AUXÍLIO-CRECHE. EXISTÊNCIA DE ACÓRDÃO DO STJ TRANSITADO EM JULGADO COMO RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO RICARF.

O auxílio excepcional tem natureza jurídica similar ao auxílio-creche, tendo em conta que as pessoas com necessidades especiais necessitam de maior convívio e atenção familiar. A controvérsia sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-creche já foi objeto de Acórdão do STJ que transitou em julgado sob o regime do art. 543-C do CPC

(Recurso Repetitivo), tendo sido decidido por aquele Tribunal que não há incidência da contribuição sobre tal benefício. Em função do conteúdo do caput do art. 62-A do RICARF, acatamos integralmente o conteúdo do *decisum*. Logo, de forma similar ao auxílio-creche, o auxílio excepcional deve ser excluído da base de cálculo da contribuição.

SALÁRIO-UTILIDADE. TEORIA FINALÍSTICA. HABITAÇÃO.

As utilidades fornecidas para o trabalho não possuem natureza salarial, ao passo que as utilidades fornecidas pelo trabalho possuem a natureza de salário indireto (salário-utilidade) e devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária. No caso de habitação, a dispensabilidade de seu fornecimento induz à natureza salarial, em harmonia com a Súmula 367 do TST. Pagamento de aluguel em cidades com ampla oferta de imóveis permite a conclusão que tal benefício foi fornecido pelo trabalho e não para o trabalho.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.

Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

MAJORAÇÃO DA MULTA POR DESATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. APLICAÇÃO A FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. POSSIBILIDADE SOMENTE SE FOR MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

A majoração da multa de ofício prevista no §2º do art. 44 da Lei 9.430/96 só é aplicável no lançamento das contribuições previdenciárias para fatos geradores anteriores a 12/2008 se esta penalidade revelar-se mais benéfica ao contribuinte em demonstrativo presente nos autos. Sem a caracterização de benefício ao contribuinte, a multa não pode retroagir.

DA VEDAÇÃO AO CONFISCO COMO NORMA DIRIGIDA AO LEGISLADOR E NÃO APPLICÁVEL AO CASO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA

O Princípio de Vedação ao Confisco está previsto no art. 150, IV, e é dirigido ao legislador de forma a orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa de ofício é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. NATUREZA DE NOTITIA CRIMINIS. INCABÍVEL SUA DISCUSSÃO NA PRESENTE VIA.

A Representação Fiscal para Fins Penais tem natureza de *notitia criminis* e não é objeto de discussão no processo administrativo fiscal. Quando e se esta for enviada ao Ministério Público Federal, a recorrente poderá ser chamada a esclarecer o eventual ilícito na oportunidade do inquérito ou da resposta à denúncia.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

CÓPIA

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; b) em excluir do lançamento o auxílio excepcional, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a); b) em dar provimento ao recurso, no que tange ao auxílio educação, nos termos do voto do Relator; c) em retirar o agravamento da multa, nos termos do voto do Relator; c) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); III) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco pro cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior, Wilson Antonio de Souza Correa e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior, Wilson Antonio de Souza Correa, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação.

O processo teve início com a Auto de Infração (AI) nº 37.236.687-2, lavrado em 08/01/2010, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias, parte da empresa, bem como adicional para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho(GILRAT/SAT), incidentes sobre verbas tidas como remuneratórias, no período de 01/2005 a 12/2005, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 2.711.207,81, fls. 02.

Os levantamentos incluídos no lançamento foram resumidos pelo Acórdão *a quo* da seguinte maneira:

Educação: - PG - Ressarcimento Aquisição Publicações Técnicas, Auxílio Elaboração de Tese, Auxílio Transp. Móbil. (Conversão), Pagamento - Taxas Acadêmicas/Viagens Acadêmicas e PG - Ressarcimento Locomoção Externa:

Pelo exame das folhas de pagamento, verificou-se que a empresa custeava despesas com cursos de pós-graduação para seus empregados, tendo justificado que “tais benefícios são pagos por meio de ressarcimento, com a devida comprovação da despesa, com exceção ao benefício “Auxílio Elaboração de Tese”, que é liberado por meio de solicitação do empregado em curso de pós-graduação, na etapa do curso correspondente à elaboração da tese.”

A fiscalização considerou tal custeio como fato gerador de contribuição previdenciária por não se encontrar o

benefício (salário indireto) alcançado pela isenção de que trata a alínea "t" do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Prêmio: Prêmio Nacional de Equipes, Prêmio Institucional, Prêmio de Equipe por Subprojeto e Prêmio Chefia:

Pelo exame das folhas de pagamento, a auditoria verificou a existência de pagamentos de prêmios de produtividade, pela EMBRAPA, aos seus empregados, sem oferecer tal remuneração à tributação (valores pagos anualmente aos empregados que se destacam e atendem aos requisitos contidos no Manual do Sistema de Avaliação e Premiação Por Resultados de nº 037.01.06.015.001 e demais alterações.").

A fiscalização considerou os referidos pagamentos como fato gerador de contribuição previdenciária por não se encontrarem alcançados pelas isenções de que trata o §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Auxílio Excepcional:

Foi verificado pela auditoria (nas folhas de pagamento) que, além do auxílio-creche, a EMBRAPA paga, por sua liberalidade, o auxílio-excepcional, que corresponde a um valor pago aos seus empregados com a finalidade de auxiliá-los nos gastos com a manutenção de filhos portadores de necessidades especiais, configurando, assim, um plus

na remuneração dos empregados beneficiados.

A fiscalização considerou o referido pagamento como fato gerador de contribuição previdenciária por falta de fundamento legal para sua exclusão da base de cálculo.

Aluguel:

A auditoria encontrou documentos que comprovam o pagamento, pela EMBRAPA, de despesas com aluguel para os diretores da empresa, o que foi considerado salário indireto e, como tal, integrante do salário de contribuição do segurado empregado para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

Divergências Folha de Pagamento x GFIP x GPS

Foi verificado pela fiscalização que a folha de pagamento da EMBRAPA apresentava remuneração maior do que a declarada em GFIP, como também que a empresa efetuou recolhimentos em GPS em valores superiores aos declarados. A auditoria apropriou os recolhimentos tanto aos valores declarados como àqueles constantes em folhas de pagamento e não declarados, mas ainda restaram divergências no recolhimento da Folha de Pagamentos.

Como a fiscalizada não apresentou os arquivos digitais de Diário e Razão houve o agravamento em 50% da multa de ofício aplicada.

Documento assinado digitalmente conforme MP n.º 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/06/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 04/07/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 04/06/2014 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 07/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Após tomar ciência pessoal da autuação em 11/01/2010, fls. 02, a recorrente apresentou impugnação, fls. 851/867, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 5^a Turma da DRJ/Brasília, no Acórdão de fls. 936/948, julgou a impugnação improcedente. A interessada foi cientificada em 25/01/2011.

O recurso voluntário, apresentado em 15/02/2011, fls. 951/975, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos, aproveitando a síntese do Acórdão *a quo*:

- que foi autuada por ter entendido a fiscalização previdenciária que as verbas pagas pela empresa aos seus empregados, a título de custeio de pós-graduação, prêmios de produtividade eventuais, auxílio-excepcional, pagamento de aluguel de imóveis utilizados por diretores da empresa, são verbas salariais; mas, ao contrário desse entendimento, cuida-se de verbas indenizatórias, sobre as quais, conforme pacífica doutrina e jurisprudência dominante, não incide o tributo previdenciário;
- que, em não havendo rol taxado em lei, o ônus da prova da não ocorrência de parcela indenizatória - não tributável - ou da ocorrência de parcela salarial - tributável - é do fisco;
- que o AI deve ser anulado por ter-se chocado com o princípio da legalidade estrita tributária, que salvaguarda o contribuinte e também norteia a atuação dos órgãos de fiscalização;
- que os valores despendidos pela EMBRAPA com custeio de pós-graduação de seus empregados não representam verba salarial, mas indenização paga aos que se qualificam no sentido de facilitar à empresa alcançar seu objetivo estatutário e legal, que é o desenvolvimento constante da pesquisa agropecuária no país;
- que referida despesa se enquadra perfeitamente no disposto no art. 28, §9º alínea "t" (parte final) da Lei nº 8.212/91, haja vista que todos os empregados e dirigentes da empresa têm acesso a esse custeio, conforme Norma Interna da

*EMBRAPA nº 037.05.03.02.001,
aprovada pela Deliberação nº 017/97, da
Diretoria Executiva;*

- quanto aos prêmios, também não há incidência da contribuição social sobre os referidos valores, visto que são pagos por liberalidade do empregador e estão desvinculados da contraprestação de serviços pelo empregado;
- que não há habitualidade no seu pagamento e demandam o preenchimento de condições específicas estabelecidas pelo empregador para serem pagos servindo como estímulo para que o empregado atinja, com mais afinco, o princípio da eficiência;
- com relação ao auxílio excepcional, com muito mais razão, não há que se falar em tributação do pagamento feito ao empregado genitor de filhos com sérios problemas de saúde, pois, do contrário, constata-se que "a desventura de gerar um filho excepcional gera aumento salarial ao empregado";
- que é evidente a natureza indenizatória dessa verba, faltando tipicidade tributária para a exação;
- no que diz respeito à verba "aluguel", também tem-se como inexistente o fato gerador de contribuição previdenciária, haja vista sua nítida natureza indenizatória, conforme jurisprudência;
- que, na verdade, "a EMBRAPA não paga a empregado seu qualquer verba para ajuda de custo de aluguel, apenas celebra contrato de locação, na qualidade de locatária, em favor de seu empregado, não havendo que falar-se em pagamento a empregado";
- por fim, alega que não há que se falar em divergência entre os dados constantes na folha de pagamento e os informados nas GFIP analisadas, uma vez que todas as verbas sobre as quais não se fez incidir a contribuição social em análise não são fatos geradores do tributo;
- conclui refutando, igualmente, as multas aplicadas por suposta inobservância de obrigação acessória,

devendo prevalecer, na íntegra, os lançamentos efetivados pela empresa, conforme requer.

Argumenta, em adição, que a multa aplicada ofendeu a proporcionalidade e a razoabilidade.

Acrescenta que a multa aplicada tem efeito confiscatório, não podendo prevalecer pois contraria o art. 150, inciso IV da Constituição Federal.

Aponta que teria direito à relevação da multa aplicada, pois preencheu os requisitos da legislação para tanto com base no art. 108 do CTN.

Reclama da Representação Fiscal para Fins Penais (RFPFP) por entender não haver motivação para sua existência.

É o relatório.

Voto

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento, conforme veremos a seguir.

Incidência da contribuição previdenciária sobre prêmios de produtividade

Para elucidar a questão da incidência da contribuição previdenciária sobre os prêmios, temos que considerar que tais verbas são consideradas parcelas salariais suplementares, pagas em função do exercício de atividades ao serem atingidas determinadas condições. Neste sentido, adquirem caráter estritamente contraprestativo, ou seja, de um valor pago a mais, um adicional em função do alcance de metas e resultados. Não tem por escopo indenizar despesas, resarcir danos, mas, atribuir um incentivo ao empregado.

Tomemos algumas lições doutrinárias e jurisprudenciais.

Segundo o professor Amauri Mascaro Nascimento, em seu livro Manual do salário, Ed. Ltr, p. 334, nestas palavras:

"Prêmio é modalidade de salário vinculado a fatores de ordem pessoal do trabalhador, como produtividade e eficiência."

Nessa mesma linha, o ilustre professor Maurício Godinho Delgado, em seu livro "Curso de Direito do Trabalho", 3º edição, editora LTr, pág. 747, assim refere-se ao assunto: "C.).

Os prêmios consistem em parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa.(.). O prêmio, na qualidade de contraprestação paga pelo empregador ao empregado, têm nítida feição salarial. (.)

Não é diverso o posicionamento do STF acerca da natureza salarial dos prêmios, posto o descrito na súmula 209, nestes termos:

"Súmula 209 — Salário-Prêmio, salário —produção. O salário-produção, como outras modalidades de salário prêmio, é devido, desde que verificada a condição a que estiver subordinado, e

não pode ser suprimido, unilateralmente, pelo empregador, quando pago com habitualidade."

Fixada a natureza salarial dos prêmios, passemos a examinar o regime jurídico das incidência tributária sobre os referidos pagamentos.

A Constituição Federal, no seu artigo 195, I, alínea "a", estabelece:

Art. 195. *A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

O dispositivo constitucional transcrito cuida não de “remuneração”, não de “folha de pagamento”, fala de “folha de salários”.

A “folha de salários” é composta por lançamentos onde constam o nome dos trabalhadores e todas as parcelas devidas a estes em decorrência do serviço executado. Assim, qualquer tipo de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais faz parte da “folha de salários”, que, nos termos da Carta Política de 1988, é a base de incidência da contribuição social devida pelos empregadores.

Ademais, para que não restasse dúvidas sobre a amplitude da base de incidência da contribuição social em questão, o dispositivo constitucional transcrito acrescentou “....e demais rendimentos do trabalho”.

Além da “folha de salários e demais rendimentos do trabalho”, também integram a base de incidência de contribuições previdenciárias, nos termos do § 11 do artigo 201 da Constituição Federal, os “ganhos habituais do empregado, a qualquer título”.

A seu turno, a Lei 8.212, de 24/07/1991, dispõe:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos

da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação alterada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Assim, todas as parcelas que fazem parte da remuneração, creditadas a qualquer título, são base de incidência constitucional da contribuição em questão, devendo constar da contabilidade da empresa, excluídas apenas as arroladas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, face à isenção concedida por lei, entre as quais não se encontram os prêmios.

Voltando-nos para as especificidades do caso em análise, a recorrente admitiu que paga os prêmios para os empregados que se destacam, deixando os pagamentos perfeitamente amoldados à noção acima explanada, aptos, portanto, a compor a base de cálculo da contribuição.

Incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos de gastos com educação. Requisitos para a isenção.

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre verbas pagas a título de auxílio educação tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

- No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios(rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;
- No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis(PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço”(parágrafo único, alínea “a”),, sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, *in verbis*:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

Analizando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I: remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário *lato sensu* e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário *lato sensu* compreende o salário *stricto sensu*, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassam 50% do salário *stricto sensu*, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as *utilidades* excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange aos fornecimentos de bolsas de estudo (educação) ou reembolso com gastos de educação, quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu*, e, portanto, da noção de remuneração, mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91. A habitualidade, frisamos, é característica comum nesse tipo de utilidade.

Estando no campo de incidência da contribuição, devemos observar quais os requisitos para a isenção. Vejamos o texto legal:

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

(...)

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

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998);

Portanto, para ser excluída da base de cálculo da contribuição previdenciária, a verba paga a título de auxílio educação ou reembolso de gastos com educação deve estar disponível a todos os empregados e o curso, de educação básica ou capacitação profissional, deve estar vinculado à atividade desenvolvida pela empresa. Interpretamos capacitação profissional de forma abrangente, incluindo no conceito os cursos superior e de pós-graduação, desde que relacionados à atividade da empresa.

In casu, no item 32 do Relatório Fiscal observamos os esclarecimentos da empresa sobre a questão:

"colocamos os seguintes esclarecimentos referentes as rubricas de: PG - Ressarcimento Aquisição Publicação

Técnicas, Auxílio Transporte Móbil (conversão), Auxílio Elaboração de Tese, PG - Taxas Acadêmicas/Viagens Acadêmicas e PG - Ressarcimento Locomoção Externa, São Reembolsos efetuados para empregados em cursos de pós-graduação.”

“Tais benefícios são pagos por meio de ressarcimento, com a devida comprovação da despesa, com exceção ao benefício “Auxílio Elaboração de Tese”, que é liberado por meio de solicitação do empregado em curso de pós-graduação, na etapa do curso correspondente a elaboração da tese.”

A par da destinação das verbas pagas, a recorrente apresentou elementos de prova que demonstram que a criteriosa análise da relação entre os cursos de pós-graduação e as atividades da empresa, conforme Norma Interna aprovada pela Deliberação 17/97, e finalidades da empresa constantes do art. 2º da Lei 5.851/72. Assim, concluímos que os requisitos legais para o desfrute do benefício fiscal - disponibilidade a todos os empregados e relação com a atividade da empresa - restaram preenchidos, devendo as verbas pagas ou reembolsadas a título de custeio de educação serem excluídas do lançamento.

Auxílio excepcional. Natureza jurídica similar de Auxílio-creche. Existência de Acórdão do STJ transitado em julgado como Recurso Repetitivo. Aplicação do art. 62-A do RICARF.

Com relação ao auxílio excepcional, entendemos ter a mesma natureza jurídica do auxílio-creche e, portanto, daremos o mesmo tratamento. As pessoas com necessidades especiais necessitam de maior atenção e convívio familiar e, nesse aspecto, demandam atenção similar àquela prevista no art. 389, §1º da CLT, o que autoriza a equipararmos o auxílio excepcional ao auxílio previsto no art. 389, §2º da CLT.

Nesse sentido temos jurisprudência do TRF1:

AC 1997.34.00.022834-5 / DF; APELAÇÃO CÍVEL

(...)

5. O “auxílio-creche” e o “auxílio-babá” ou “auxílio-pré-escola”, não remuneram o trabalhador, mas o indenizam por ter sido privado de um direito previsto no art. 389, § 1º, da Consolidação das Leis do Trabalho (Portaria MiniTrab 3296/86), vendo-se, por conseguinte, forçado a pagar alguém para que vele por seu filho no horário do trabalho. Assim, como não integra o salário-de-contribuição, não há incidência da contribuição previdenciária.

Logo, passamos a analisar o direito aplicável ao auxílio-creche que será, de forma similar, aplicado ao caso.

A controvérsia sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-creche já foi objeto de Acórdão do STJ que transitou em julgado sob o regime do art. 543-C do CPC (Recurso Repetitivo), tendo sido decidido por aquele Tribunal que não há incidência da contribuição sobre tal benefício. Em função do conteúdo do caput do art. 62-A do RICARF, acatamos integralmente o conteúdo do *decisum* a seguir reproduzido:

STJ – Primeira Seção - Resp 1.146.772

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 458, II E 535, I E II DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-CRECHE. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA 310/STJ. RECURSO SUBMETIDO AO REGIME PREVISTO NO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. *Não há omissão quando o Tribunal de origem se manifesta fundamentadamente a respeito de todas as questões postas à sua apreciação, decidindo, entretanto, contrariamente aos interesses dos recorrentes. Ademais, o Magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pelas partes.*
2. *A demanda se refere à discussão acerca da incidência ou não de contribuição previdenciária sobre os valores percebidos pelos empregados do Banco do Brasil a título de auxílio-creche.*
3. *A jurisprudência desta Corte Superior firmou entendimento no sentido de que o auxílio-creche funciona como indenização, não integrando, portanto, o salário de contribuição para a Previdência. Inteligência da Súmula 310/STJ. Precedentes: EREsp 394.530/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, DJ 28/10/2003; MS 6.523/DF, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, DJ 22/10/2009; AgRg no REsp 1.079.212/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ 13/05/2009; REsp 439.133/SC, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 22/09/2008; REsp 816.829/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 19/11/2007.*
4. *Recurso afetado à Seção, por ser representativo de controvérsia, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.*
5. *Recurso especial não provido.*

Assim, votamos por excluir a verba paga a título de auxílio excepcional do lançamento.

Aluguel pago a Diretores. Natureza salarial.

No que tange ao fornecimento de habitação e sua caracterização como salário-utilidade, o TST possui a Súmula 367 que esclarece em que situações a habitação fornecida pode ser considerada como salário-utilidade, *in verbis*:

Súmula TST 367 - Utilidades "in natura". Habitação. Energia elétrica. Veículo. Cigarro. Não integração ao salário.

I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares.

II - O cigarro não se considera salário utilidade em face de sua nocividade à saúde.

O conteúdo da Súmula 367, portanto, o qual adotamos integralmente para o caso por conta da aplicação do art. 110 do CTN, exige que o fornecimento de habitação seja dispensável para a realização do trabalho. Tal dispensabilidade, em regra, depende de prova que o fisco deve providenciar, salvo os casos em que for fato notório.

In casu, os contratos que constam dos autos apontam que os imóveis locados localizavam-se em cidades com boa disponibilidade de imóveis, como Brasília. Como qualquer trabalhador, os diretores ao serem convidados para trabalhar fora de seu domicílio devem ter considerado se o novo salário tornaria vantajosa sua nova situação. Em cidades com ampla oferta de imóveis, dispondo de salário adequado, os diretores poderiam providenciar seu novo domicílio. Com relação às utilidades, boa parte da doutrina e da jurisprudência do TST se alinhou à teoria finalística – originalmente defendida entre nós por José Martins Catharino na década de 1950 – que distingue as utilidades fornecidas “para o trabalho” das utilidades fornecidas “pelo trabalho”. As primeiras, “para o trabalho”, seriam funcionais, instrumentais, verdadeiros equipamentos de trabalho e, portanto, sem natureza salarial; as segundas, “pelo trabalho”, seriam contraprestativas e com natureza salarial.

Não nos parece que o fornecimento de habitação em cidades com boa oferta de imóveis possa ser considerado de maneira similar a um equipamento de trabalho, pois a esmagadora maioria dos trabalhadores que lá trabalham arcaram com o custo da habitação com seu próprio salário. Situação diferente seria o fornecimento de habitação em uma localidade inóspita e que não permitisse que o próprio trabalhador, de qualquer nível, acomodasse a si e a sua família. Concluo, portanto, existir nítido caráter contraprestativo no fornecimento de habitação para o caso em análise.

Assim, entendo que a inclusão dos valores despendidos com habitação de diretores na base de cálculo da contribuição previdenciária atende aos desígnios da lei.

Multa de ofício - confisco

A recorrente suscita em sua defesa o Princípio de Vedaçāo ao Confisco previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal, que veda à Uniāo utilizar tributo com efeito de confisco. É descabida a alegaçāo de confisco quanto à exigêncāo da multa, pois a vedaçāo estabelecida na Constituição Federal é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotaçāo de confisco. Não observado o princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional.

Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa é devida em face da infraçāo à legislaçāo tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

A respeito da Representação Fiscal para Fins Penais

Os argumentos quanto ao ilícito penal não são objeto da discussāo administrativa regida pelo Decreto 70.235/72. Se foi lavrada a Representação Fiscal para Fins Penais, com natureza de *notitia criminis*, quando e se esta for enviada ao Ministério Públīco, a recorrente poderá ser chamada a esclarecer o eventual ilícito na oportunidade do inquérito ou da resposta à denúncia. Afastamos, portanto, os argumentos dessa natureza.

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

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

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

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

temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

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

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

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

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

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

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

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

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de “de 2%

(dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)"'. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmado tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

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

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

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

Resta-nos o critério da especialidade.

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

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação(§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo da benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, "*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina).*" Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei

9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissos em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

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

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do

lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

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

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

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

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

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

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

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

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

Por oportuno, cabe-nos afastar a majoração da multa para 112,5% promovida pela fiscalização, uma vez que tal majoração só foi possível após a MP 449/2008 (12/2008) e os fatos geradores são anteriores a tal competência. Sendo incabível a aplicação retroativa de multa, salvo se demonstrado que é mais benéfica ao contribuinte, a majoração prevista no §2º do art. 44 da Lei 9.430/96, motivada pela não atendimento de intimação, só seria aplicável ao caso se a multa por não atendimento de intimação vigente à época dos fatos geradores fosse mais severa que o valor da majoração, o que não foi demonstrado. A ausência da discussão sobre a multa mais benéfica em relação ao desatendimento de intimação representa ausência dos pressupostos jurídicos e impõe o afastamento dessa parte do lançamento.

Quanto aos argumentos fundados em proporcionalidade ou razoabilidade, havendo previsão legal para o lançamento das multas, não cabe na fase administrativa a consideração desse tipo de argumentos.

No tocante à relevação da penalidade por ter agido de boa-fé, fundada no art. 108 do CTN, o art. 136 do CTN determina que a responsabilidade por infrações independe da intenção. Logo, mesmo agindo de boa-fé, mas com culpa - negligência, imprudência ou imperícia, a recorrente deve ser responsabilizada pelas infrações apuradas.

Por todo o exposto, voto no sentido **CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, de modo a: (a) afastar do lançamento os levantamentos ED, ED1, EX, EX1; (b) até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, manter a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91; (c) afastar o agravamento da multa por desatendimento de intimações.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

CÓPIA