



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

**Processo n°** 10580.008922/2007-10  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-002.894 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de julho de 2012  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES  
**Recorrente** VITALMED ATENDIMENTO MÉDICO A EMPRESAS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/11/2004 a 30/06/2006

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

REMUNERAÇÃO. PRÊMIOS DE INCENTIVO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de prêmios de incentivo aos segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS). Por depender do desempenho individual do trabalhador, o prêmio tem caráter retributivo, ou seja, contraprestação de serviço prestado.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para adequação da multa ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente.

Ronaldo de Lima Macedo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997, c/c o art. 225, inciso IV e § 4º, do Decreto 3.048/1999, que consiste em a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas competências 11/2004 a 12/2004, 01/2005 a 08/2005, 11/2005 a 12/2005 e 01/2006 a 06/2006.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 12/15), a empresa apresentou a GFIP sem os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Esses fatos geradores referem-se aos pagamentos efetuados aos segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), categoria de empregados e contribuintes individuais, decorrentes de cartão premiação, na forma de prêmio de incentivo aos trabalhadores, conforme demonstrado na planilha de fls. 16/17.

Esse Relatório informa ainda que o pagamento do prêmio esta vinculado ao alcance de metas pré-estabelecidas, conforme pode se depreender da leitura do objeto do contrato de prestação de serviços e das notas fiscais (fls. 35/72), e como tal destina-se a retribuir o trabalho, tendo, dessa forma, natureza remuneratória e, como consequência, está sujeito à tributação previdenciária. Como o contribuinte, apesar de regularmente intimado, não comprovou os destinatários dos prêmios, tampouco os valores que lhes foram pagos, a remuneração não declarada nas GFIP foi apurada com base nos valores do reembolso (valor do prêmio pago), constantes das notas fiscais de serviços, em anexo, emitidas pela empresa fornecedora dos cartões premiação, apresentadas pelo sujeito passivo, consoante demonstrado em planilha (fl. 13). Ressalta-se que estes gastos foram registrados na contabilidade da autuada na conta/rubrica nº 410702001 - Propaganda e Publicidade.

Os cartões premiação utilizados pelos trabalhadores da Vitalmed foram fornecidos pela empresa prestadora Salles, Adan & Associados Marketing de Incentivos S/C Ltda, CNPJ nº 66.844.754/0001-36, cujas condições da prestação de serviço podem ser verificadas no contrato. Trata-se de um cartão pré-pago, carregado com uma quantia previamente acertada, destinado a facilitar o repasse de premiações aos trabalhadores da notificada.

O Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fls. 16/17) informa que foi aplicada a multa no valor de R\$21.512,34 (vinte e um mil e quinhentos e doze reais e trinta e quatro centavos), fundamentada no art. 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.528/1997, e no art. 284, inciso II, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999. Essa multa aplicada correspondente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição apurada sobre os fatos geradores não declarados, limitada, por competência, aos valores previstos no § 4º do art. 32 da Lei 8.212/1991 (em função do número de segurados da empresa).

O cálculo da multa encontra-se detalhado no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, que discrimina, em cada competência autuada, os valores das contribuições devidas relativas aos fatos geradores não declarados, que integraram o valor final da multa aplicada.

Não foram configuradas circunstâncias agravantes nem atenuantes, previstas nos arts. 290 e 291 do Regulamento da Previdência Social (RPS).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 03/08/2007 (fls.01 e 75), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A Autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 78/80) – acompanhada de anexos de fls. 81/104 –, alegando, em síntese, que seja apreciada concomitantemente com o julgamento deste Auto de Infração a Notificação Fiscal de Lançamento Débito (NFLD) nº 37.093.352-4, já que depende diretamente da análise dos fatos, provas e argumentos articulados pela peticionante na impugnação dessa NFLD. Cita que ambos derivam dos mesmos fatos decorrentes da impossibilidade de tributação dos valores pagos à título de lucros aos sócios mediante cartões de pagamento, por se tratar de questão prejudicial e para evitar decisões conflitantes, requer a impugnante que a presente impugnação seja apreciada concomitantemente ou após a decisão prolatada na NFLD retromencionada.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Salvador/BA – por meio do Acórdão nº 15-14.087 da 7ª Turma da DRJ/SDR (fls. 109/113) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, com a manutenção total do crédito tributário exigido, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso (fls. 117/119), manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e no mais efetua as alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Salvador/BA informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento (fls. 120/121).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O recurso é tempestivo (fls. 117 e 121) e não há óbice ao seu conhecimento.

O presente lançamento fiscal decorre do fato de que a Recorrente apresentou a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, relativas à remuneração decorrente de cartão de premiação fornecido aos seus segurados obrigatórios do RGPS.

Essas contribuições correspondentes a tais fatos geradores foram apuradas por meio da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.093.352-4 (processo 10580.009318/2007-19), sendo que essas contribuições foram objeto de parcelamento especial, conforme Despacho emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Salvador/BA, e, por consectário lógico, ocorreu a confissão dos valores apurados no lançamento da obrigação tributária principal.

### DO MÉRITO:

**Quanto à alegação de que inexistente a infração imputada pela auditoria fiscal em decorrência da ausência de pressupostos do lançamento fiscal, uma vez que a Recorrente teria cumprido a legislação de regência.**

Tal alegação é infundada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência da Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória.

Verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, relativas à remuneração decorrente de cartão de premiação, fornecido aos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, devidamente delineadas nas planilhas de fls. 13/16.

Os valores pagos por meio de cartão de incentivo são considerados prêmios e prêmio é um salário vinculado a fatores de ordem pessoal do trabalhador, como a produção, a eficiência, dentre outros fatores de produção. Caracteriza-se pelo seu aspecto condicional; uma vez atingida a condição prevista por parte do trabalhador, este faz jus ao mesmo. Portanto, por depender do desempenho individual do trabalhador, o prêmio tem caráter retributivo, ou seja, contraprestação do serviço prestado e, por conseqüência, possui natureza jurídica salarial.

A habitualidade não fica caracterizada apenas pelo pagamento em tempo certo, de forma mensal, bimestral, semestral, ou anual, mas pela garantia do recebimento a cada implemento de condição por parte do trabalhador.

O pagamento de prêmios por cumprimento de condição leva tais valores a aderirem ao contrato de trabalho, cuja eventual supressão pode caracterizar alteração prejudicial do contrato de trabalho, o que é vedado pelo art. 468 da Consolidação das Leis do Trabalho, que dispõe neste sentido:

*Art. 468. Nos contratos individuais de trabalho só é lícita a alteração das respectivas condições por mútuo consentimento, ainda assim, desde que não resultem, direta ou indiretamente, prejuízos ao empregado, sob pena de nulidade da cláusula infringente desta garantia.*

O entendimento acima encontra respaldo na jurisprudência trabalhista, conforme se verifica nos seguintes julgados:

*Prêmios. Salário-condição. Os prêmios constituem modalidade de salário-condição, sujeitos a fatores determinados. E, como tal, integram a remuneração do autor estritamente nos meses em que verificada a condição".(RO-23976/97 – TRT 3ª Reg. – 1ª T – relator juiz Ricardo Antônio Mohallem – DJMG 22-01-99).*

*Comissões e prêmios. Distinção. Comissão é um percentual calculado sobre as vendas ou cobranças feitas pelo empregado em favor do empregador. O prêmio depende do atingimento de metas estabelecidas pelo empregador. É salário-condição. Uma vez atingida a condição, a empresa paga o valor combinado. Não se pode querer que o preposto saiba a natureza jurídica entre uma verba e outra". (Proc. nº 00693-2003-902-02-00-7 – Ac. 20030282661 – TRT 2ª Reg. - 3ª Turma – relator juiz Sérgio Pinto Martins – DOESP 24-.06-03).*

Diante desse quadro, entendo que há incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos ou creditados aos segurados empregados e contribuintes individuais, por meio de cartão de premiação.

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, transcrito abaixo:

**Lei 8.212/1991**

*Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...)*

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (...)*

*§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do

dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º:

**Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social (RPS):**

*Art.225. A empresa é também obrigada a: (...)*

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;*

*§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.*

*§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)*

*§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.*

*§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.*

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não incluir na GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, referentes à remuneração decorrente do cartão de premiação – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente consubstanciado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não verificamos a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

**Ainda dentro do aspecto meritório e em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram**

**fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.** Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento ora analisado, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei 11.941/2009. Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 1º. Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 2º. Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 3º. A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

**CTN:**

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

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)*

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

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as sua regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei 8.212/1991.

O art. 44 da Lei 9.430/1996 dispõe o seguinte:

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

A regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito

passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o Fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal, que é: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 da Lei 9.430/1996 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade – a norma especial prevalece sobre a geral: o art. 32-A da Lei 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no art. 44 da Lei 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o art. 43 da mesma lei:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do art. 32-A da Lei 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

### **CONCLUSÃO:**

Voto no sentido de CONHECER do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, para que a multa seja recalculada, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/1991, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.