



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

Processo nº 10580.723521/2009-55
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.998 – 2ª Turma
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria 67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PENALIDADE/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008.
67.643.9999 - CS -CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS -SALÁRIO INDIRETO - OUTROS.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CARDIO PULMONAR DA BAHIA S.A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ALUGUEL DE CLUBE DE FUTEBOL. AUSÊNCIA DE IDENTIFICAÇÃO DOS BENEFICIÁRIOS.

Não pode prosperar o lançamento de contribuições previdenciárias sobre o lançamento contábil "aluguel de campo de futebol" quando a fiscalização não se desincumbe de identificar quais os beneficiários da utilidade, nem mesmo pela solicitação de informações durante o procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator) e Heitor De Souza Lima Junior, que lhe deram provimento integral. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora-Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração de obrigação principal - DEBCAD nº 37.169.641-0, à e-fl. 02, cientificado à empresa contribuinte em 14/07/2009, com relatório fiscal da infração às e-fls. 50 a 75.

De acordo com o relatório fiscal o auto de infração visou à exigência de contribuições sociais devidas pelo contribuinte às entidades e fundos denominados Terceiros foram lançadas em observação ao disposto no art. 94, bem como no art. 30, inciso I, alínea b, todos da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

O crédito lançado atingiu o montante de R\$ 150.625,97, consolidado em 07/07/2009, referindo-se a ao período de apuração de 01/2005 a 12/2006.

O lançamento foi impugnado às e-fls. 656 a 675, em 12/08/2009. Já a 5ª Turma da DRJ/SDR, no acórdão nº 15-27.629, prolatado em 06/07/2011, às e-fls. 1103 a 1133, considerou, por unanimidade, improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada com o resultado, em 10/07/2012, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 1136 a 1157, argumentando em apertado resumo:

- fornecimento de alimentação in natura, independentemente de inscrição no PAT não se sujeita à incidência de contribuição previdenciária;
- não podem ser considerados segurados obrigatórios os enfermeiros estagiários remunerados por bolsa-auxílio de estágio, vinculados a uma instituição de ensino;
- valores pagos por aluguel de campo de futebol para os empregados não são remuneração pelo trabalho, mas

lazer para eles e suas famílias, pois nem mesmo existiria nexo causal entre o pagamento disso e os serviços prestados;

- desembolsos com os sócios realizados em contas de ativo e abatidos quando da distribuição de lucros não se equipara à pró-labore, não cabendo a inclusão destes desembolsos na base de cálculo de contribuições previdenciárias;
- falta comprovação pelo fisco de efetivos pagamentos a prestadores de serviços que implicassem retenção de contribuição previdenciária sobre eles, levando à nulidade neste ponto;
- ressarcimento de despesas de táxi de seus colaboradores não tem caráter remuneratório, mas de indenização;
- indevida exigência tributária por falta de retenção por valores pagos a empresa por prestação de serviços, a título de cessão de mão-de-obra, quando na verdade ela seria fornecedora de produtos, tomando-a;
- pagamentos feitos aos sócios a título de amortização de débitos junto a uma terceira empresa de serviços médicos e distribuição de lucros desproporcional entre seus sócios médicos não podem ser tomados como pagamentos de honorários aos médicos associados para fins de tributação de contribuições previdenciárias;
- pela regra da retroatividade benigna ao caso concreto, a multa aplicável seria a do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991.

O recurso voluntário foi apreciado pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 16/04/2013, resultando no acórdão 2403-001.992, às e-fls. 1178 a 1204, que tem as seguintes ementas:

OBRIGAÇÃO. EMPRESA. EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. ARRECADAR MEDIANTE DESCONTO.

A empresa está obrigada a arrecadar a contribuição dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo.

ALIMENTAÇÃO

Sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.

ALUGUEL DE CAMPO DE FUTEBOL.

Aluguel do campo de futebol, disponibilizado para lazer dos funcionários, pago mensalmente a uma pessoa jurídica, não representa remuneração pelo trabalho nem se caracteriza como salário de contribuição.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Caracterizada operação de venda de mercadoria, incabível a retenção referente à cessão de mão de obra.

RESSARCIMENTO DE DESPESAS COM TÁXI.

Não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária em relação às verbas pagas a título de reembolso de despesas realizadas por colaboradores que se utilizaram de táxi.

MULTA. RECÁLCULO.

Tratando-se de crédito não definitivamente julgado, aplicase o disposto no art. 106 do CTN que permite a redução da multa prevista na lei mais nova, por ser mais benéfica ao contribuinte, mesmo a fatos anteriores à legislação aplicada.

O acórdão teve o seguinte teor:

ACORDAM os membros do Colegiado, dar provimento parcial ao recurso para: 1) Por unanimidade de votos, determinar a exclusão integral dos levantamentos relativos à alimentação. 2) Por maioria de votos, em determinar a exclusão integral dos levantamentos relativos, ao aluguel do campo de futebol, vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro. 3) Por maioria, excluir o levantamento TAX-Transportadores Autônomos. Vencidos Paulo Maurício Monteiro Pinheiro e Carlos Mees Stringari (relator) Designado para redigir o voto o conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto 4) Pelo voto de qualidade, em manter o lançamento HON-Honorários profissionais, Vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim, Ivacir Júlio de Souza e Marcelo Magalhães Peixoto na distribuição dos lucros para sócios e na distribuição de lucros para Sócios da Sociedade em Conta de Participação. 5) Pelo voto de qualidade, manter o lançamento PLI-Pró Labore Indireto, vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim, Ivacir Júlio de Souza e Marcelo Magalhães Peixoto. 6) Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para excluir a multa de ofício e recalcular a multa de mora conforme o previsto no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei 1.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%. Vencidos os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e Carlos Alberto Mees Stringari (relator). Designado para redigir o voto o conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto.

RE da Fazenda Nacional

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em 14/10/2013, interpôs recurso especial de divergência (e-fls. 1205 a 1225) ao citado acórdão, entendendo que o aresto diverge de entendimento firmados no CARF no tocante a duas matérias:

a) Despesa de aluguel de campo de futebol:

com base nos acórdãos paradigmas nº 206-00.006 e nº 205-00.727, enquanto a decisão recorrida afastou a incidência tributária com respaldo na alegação de que a referida despesa não constitui retribuição pelo trabalho do empregado, os acórdãos paradigmas entendem que toda e qualquer verba paga ao funcionário decorre da relação de emprego, apenas podendo excluída

do salário de contribuição nas hipóteses expressamente previstas na legislação, sendo os demais formas de salário indireto; e

b) Multa, em face da retroatividade benigna:

tomando como paradigmas os acórdãos nº 2301-00.283 e nº 2401-00.120, explicitando a divergência, assim se manifestou o Procurador:

Ao examinar a matéria pertinente à multa aplicada, o acórdão recorrido entendeu que deveria ser aplicada ao caso a retroatividade benigna, sob o fundamento de que o artigo 35, caput, da Lei nº 8.212/1991 deveria ser observado e comparado com a atual redação emprestada pela Lei nº 11.941/2009.

(...)Para os órgãos prolores dos paradigmas, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deveria agora ser observado à luz da norma introduzida pela Lei nº 11.941/2009, qual seja, o art. 35-A que, por sua vez, faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430/96. Nos julgados paradigmas, a aplicação da retroatividade benigna na forma de aplicação do art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 (norma à qual a atual redação do caput do art. 35 com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 faz remissão) foi rechaçada de forma expressa.

Ao final pleiteia que seja conhecido do seu recurso especial e que lhe seja dado provimento para que:

(1) seja mantido o crédito tributário relativo ao aluguel de campo de futebol;

e

(2) seja adotada a tese esposada do acórdão paradigma, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica, se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, § 5º, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP 449/2008.

O recurso especial de divergência da Procuradora foi apreciado pela Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, no despacho de e-fls. 1226 a 1232, datado de 11/11/2015, entendendo por lhe dar seguimento, relativamente às duas matérias propostas, em face do cumprimento dos requisitos regimentais.

Contrarrazões da contribuinte

Intimada (e-fl. 1235) do acórdão nº 2403-001.992, do recurso especial da Fazenda, e do seu despacho de admissibilidade em 02/05/2016 (e-fl. 1237), a contribuinte não apresentou contrarrazões no prazo regimental.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

O recurso é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Despesa com campo de futebol

Para avaliar a pertinência da inclusão do pagamento de aluguel de campo de futebol para funcionários como ganho habitual, no campo das remunerações sobre as quais incidiriam contribuições previdenciárias, penso que se deva iniciar pelo conceito de salário-de-contribuição posto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, que dispõe:

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;

(Negritei.)

Tratando-se de ganho habitual, tomo por base lição¹ do Professor Sergio Pinto Martins - Professor Titular de Direito do Trabalho da Faculdade de Direito da USP -, na qual se busca o conceito, com a seguinte exposição:

Dispõe o parágrafo 11.º do artigo 201 da Constituição que "os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão nos benefícios, nos casos e na forma da lei". Da última expressão do dispositivo constitucional verifica-se que tal preceito não tem aplicabilidade imediata, pois fica dependente de complementação pela legislação ordinária.

O inciso I do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 utiliza outra expressão, afirmando que entende-se por salário-de-contribuição "os ganhos habituais sob a forma de utilidades".

Necessário se faz, portanto, verificar o que vem a ser ganho habitual e como a lei define a incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba.

¹ In: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/ganhos-habituais/6731> acessado em 28/08/2017.

Será considerado ganho habitual qualquer pagamento feito ao empregado que seja repetido no tempo, tendo, portanto, habitualidade. Pagamentos eventuais serão, portanto, excluídos.

(...)

Os ganhos habituais deverão ter, portanto, certa frequência ou periodicidade para serem considerados como tal. Assim, um pagamento feito a cada cinco anos não será incluído no conceito de ganho habitual.

*Tanto são ganhos habituais os pagamentos diretos feitos ao empregado, como os indiretos. Devem ser, contudo, pagamentos provenientes do contrato de trabalho. Se o pagamento não for feito em virtude do contrato de trabalho, não terá natureza de ganho habitual, mas será um pagamento feito em função de outra relação jurídica entre as partes, como de prestação de serviços de trabalhador autônomo, empresário etc. **Os ganhos habituais serão prestações que o empregado recebe, porém não tem que despendar numerário para adquirir, fazendo com isso uma economia, sendo, assim, considerados ganhos.***

A Lei Maior faz menção a ganhos habituais a qualquer título, isto é, com qualquer nome que seja utilizado. Isso quer dizer que se trata de pagamento que tanto pode ser contratado diretamente pela prestação dos serviços ou indiretamente. Não haverá necessidade de se convencionar expressamente o ganho habitual, podendo, portanto, ser tácito o pacto, pois o contrato de trabalho é ajustado expressa ou tacitamente (art. 442 da CLT).

(...)

*O artigo 458 da CLT mostra que o salário in natura compreende alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações que a empresa por força do contrato, ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. **Assim, pagamentos que forem feitos com habitualidade a título de transporte (não confundir com vale-transporte), higiene, saúde, habitação, vestuário, alimentação ou outros serão enquadrados como ganhos habituais.***

(...)

*Outras verbas que forem pagas ao empregado habitualmente também serão consideradas ganhos habituais, como conta de água e luz, pois o empregado está tendo um ganho ao não precisar pagar tais valores. **O mesmo pode-se dizer quanto ao pagamento feito pelo empregador ao empregado a título de despesas de cartão de crédito, mensalidade de clube ou escolar, passagens aéreas, consórcio, etc.***

(Negritei.)

Por isso, com a devida vênia do relator do acórdão *a quo*, não vejo com deixar de realizar um paralelo entre pagamentos realizados a um clube, cujos

serviços/benefícios são disponibilizados aos empregados da empresa, justamente por terem eles vínculo trabalhista com essa empresa, e qualquer outro ganho em utilidade que os empregados recebam em razão de seu vínculo trabalhista. Ora, o aluguel de espaço para prática de esporte, colocado à disposição dos empregados, é uma utilidade, destinada ao lazer, a eles disponibilizada pelo empregador. Se eles vão ou não utilizá-la não descaracteriza o benefício oferecido. Observe-se que se um terceiro, não empregado, desejasse utilizar esse espaço para prática esportiva, teria que pagar por ele, pois não teria o vínculo com a empresa que garantisse tal disponibilidade.

Para que algum ganho habitual decorrente do vínculo trabalhista com a empresa não fizesse parte da remuneração, deveria ele ter natureza indenizatória ou ser excepcionado por lei, tal como se observa no § 9º do art. 28, anteriormente citado.

Dessa forma, concluo que os pagamentos de aluguel de campo de futebol realizados pela empresa para usufruto de seus funcionários se enquadra no conceito de remuneração e por isso sujeita-se à tributação por contribuição previdenciária, na moldura da Lei nº 8.212/1991.

Isso posto, voto pelo provimento do recurso especial de divergência da Fazenda nessa matéria.

Multas, aplicação da retroatividade benigna.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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. (grifos acrescidos)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL -

RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no auto de infração de obrigação acessória - AIOA somado com a multa aplicada na NFLD do auto de infração da obrigação principal - AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela

decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

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

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

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

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

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

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

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

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

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

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

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

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

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

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumprе ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as

penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Dessarte, voto pelo provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou provimento ao recurso para que seja mantido o crédito tributário relativo ao aluguel de campo de futebol e para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Redatora-Designada.

Peço licença ao ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos para divergir do seu entendimento quanto ao provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação ao lançamento sobre aluguel de campo de futebol.

ALUGUEL DE CAMPO DE FUTEBOL

Quanto a considerar o pagamento de aluguel de campo de futebol como salário de contribuição para efeitos previdenciários, entendo que não assiste razão a recorrente, pelos motivos abaixo expostos.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado, entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

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)

Embora não esteja encaminhando pelo provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional no presente caso, não estou descartando a possibilidade de considerar como salário indireto (dentro do conceito de salário de contribuição), benefícios de clubes, ou mesmo outras utilidades que beneficiem diretamente o empregado como a ora lançada.

Contudo, para que possamos enquadrar a utilidade como salário indireto em relação ao segurado empregado ou contribuinte individual, deve-se estabelecer a correlação entre o benefício ofertado e os beneficiários.

A legislação previdenciária, quando define o conceito de salário de contribuição, destaca para o segurado empregado "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". Sabemos, que a contribuição previdenciária não é um mero tributo sem vinculação a determinado segurado, pelo contrário, o que se busca é arrecadar a contribuição sobre os ganhos diretos ou indiretos destinados a determinado empregado ou contribuinte individual, sendo que o valor recolhido/

cobrado/lançado irá compor a sua vida de contribuições, para um dia servir de base de cálculo para pagamento dos benefícios previdenciários.

Dessa forma, antes mesmo de efetivar o lançamento, deve a fiscalização identificar a verba passível de ser considerada utilidade e solicitar ao sujeito passivo (empregador) os beneficiários da referida utilidade, para só então promover a lavratura do correspondente auto de infração de obrigação principal. Aliás, vale lembrar que o lançamento de contribuições previdenciárias sobre determinada utilidade enseja, inclusive, a lavratura de auto de infração pela ausência de informação em GFIP com a indicação do salário de contribuição omitido.

Agora, vejamos o relato fiscal, fls. 50 a 75, acerca da configuração da verba intitulada "FUT - Aluguel de campo de futebol" como salário de contribuição:

55 O pagamento de aluguel de campo de futebol para lazer dos funcionários, cobrado através do levantamento FUT – Aluguel de Campo de Futebol, caracteriza-se como vantagem pessoal não abrangida por legislação específica e como se trata de uma liberalidade da empresa é base de incidência para a Previdência Social, de acordo com o art. 214 do Decreto 3.048, de 06/05/1999:

"Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o 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;"

Observa-se que o auditor não fez qualquer esforço para vincular quem seriam os beneficiários da utilidade lançada, nem mesmo identifica-se no Termos de Solicitação de Documentos (TIAF), pedidos de informações adicionais acerca dos trabalhadores beneficiários, fls. 76 a 85, o que impede que o lançamento prospere, não pelos fundamentos trazidos no acórdão recorrido, mas pela impossibilidade de vincular a verba paga pela empresa, ao segurado para efeitos de definição do conceito de salário de contribuição.

Da mesma forma, peço vênica, ao relator dr. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, para discordar do seu posicionamento quanto ao encaminhamento do voto. Não discordo que o aluguel de espaço para prática de esporte, colocado à disposição dos empregados, é uma utilidade, mas, quem são os beneficiários? No mínimo, deve a fiscalização identificar os destinatários. Como descrito acima, o auditor não trouxe ou solicitou qualquer informação que pudesse dar lastro ao lançamento.

Aliás a própria doutrina trazida pelo relator, demonstra a necessária vinculação de beneficiários, ou no mínimo a necessária solicitação à empresa para que os identifique, já que assim descreve: "*os ganhos habituais do empregado, a qualquer título,*

serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão nos benefícios" . Senão vejamos:

Dispõe o parágrafo 11.º do artigo 201 da Constituição que "os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão nos benefícios, nos casos e na forma da lei". Da última expressão do dispositivo constitucional verifica-se que tal preceito não tem aplicabilidade imediata, pois fica dependente de complementação pela legislação ordinária.

Dessa forma, entendo que da forma como descrito na autuação, não merece prosperar o lançamento pela ausência de identificação do salário de contribuição em relação aos seus beneficiários.

Conclusão

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial Fazenda Nacional, em relação a verba aluguel de clube de Futebol.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.