



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10630.002706/2008-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.657 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2019
Recorrente EMP VALADARENSE DE TRANSP COLETIVOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2004

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EXISTÊNCIA DE SANÇÃO ESPECÍFICA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

Constatada a existência de cominação de penalidade específica, não cabe a aplicação da penalidade genérica por descumprimento de obrigação acessória. Identificado nexos de dependência entre condutas, a penalidade relativa ao delito fim absorve a punição que seria devida em face do delito meio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, que negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 188/215, interposto contra decisão da DRJ em Belo Horizonte/MG de fls. 181/185, a qual julgou procedente o lançamento por descumprimento de obrigação acessória (deixar de arrecadar, mediante desconto nas remunerações, as contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados – CFL 59), conforme descrito no auto de infração (DEBCAD nº 37.189.471-9) de fls. 2/18, lavrado em 16/09/2008, relativo a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2004, com ciência da

RECORRENTE em 23/09/2008, conforme assinatura do contribuinte no próprio auto de infração (fl. 02).

A multa objeto do presente processo administrativo foi aplicada com base nos arts. 92 e 102 da Lei n.º 8.212/1991, bem como no art. 283, I, alínea “g” e art. 373 ambos do Decreto n.º 3.084/1999, no valor de R\$ 1.254,89.

Dispõe o relatório da infração (fls. 10/12) que a multa incidiu pelo fato de a RECORRENTE não ter efetuado o desconto da contribuição devido pelos segurados referente ao recebimento das rubricas ABONO, ABONO ESPECIAL, ABONO CONFORME ACORDO COLETIVO e VALE CARD. No processo principal (PAF n.º 10630.002694/2008-12), assim foi relatava a fiscalização:

De acordo com o Relatório Fiscal acostado às fls. 251/267, o lançamento foi efetuado com base em remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados sob as denominações de ABONO (rubrica 240 – fls. 105/127), ABONO ESPECIAL (rubrica 222 – fls. 75/97), ABONO CONFORME ACORDO COLETIVO (rubrica 151 – fl. 73) e VALE CARD (rubrica 238 – fls. 99/103), todas contidas no levantamento RUB – Rubricas não inseridas em GFIP).

Durante a fiscalização verificou-se que, embora conste na folha de pagamento as rubricas acima identificadas, a contribuinte alega tratar-se de um pagamento com mesma natureza, proveniente do acordo coletivo de trabalho de fls. 175/185, denominado pela autoridade fiscalizadora de Abono Especial-Vale Alimentação, devidamente pagos conforme datas estipuladas nos acordos celebrados nos anos de 2003, 2004 e 2005 sendo, portanto, verbas anuais e previsíveis.

A autoridade fiscal verificou que a RECORRENTE, exclui tais rubricas da base de cálculo das contribuições sociais com base no item 03.5 do referido Acordo Coletivo, o qual prevê o seguinte: *“Este abono não integra ou incorpora ao salário para nenhum efeito, não refletindo sobre o 13º, férias, FGTS ou qualquer outro, bem como não se sujeitando As obrigações sociais ou outras situações futuras no campo trabalhista”* (fl. 177).

Assim, no entender da fiscalização, apenas as verbas contidas no art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991 podem ser excluídas do conceito de salário-de-contribuição. Deste modo, nos termos da alínea “c” do mencionado dispositivo, somente poderiam ser excluídos do salário-de-contribuição os valores dispendidos com a alimentação fornecida *“in natura”* para os funcionários, seja através do fornecimento direto, terceirização, tickets ou vale alimentação etc. Contudo, o pagamento das rubricas pela contribuinte foram todos realizados em pecúnia durante o período fiscalizado.

Logo, apesar do acordo coletivo conter cláusula expressamente determinando que este abono não integra o salário para nenhum efeito, inclusive previdenciário, estas verbas deveriam ter sido incluídas na base de cálculo das contribuições.

Ademais, ainda que a verba fosse interpretada como abono expressamente desvinculado do salário, verba cuja exclusão do salário-de-contribuição é determinada pelo art. 28, § 9º, alínea “e”, número 7, concluiu o fiscal que a desvinculação expressa apenas pode ser realizada por lei e não por acordos privados, nos termos do Decreto n.º 3.048/1999, art. 214, § 9º, alínea “j”. Deste modo, apesar da convenção particular firmada entre as partes expressamente prever a não tributação, esta não é oponível ao fisco.

Deste modo, como o contribuinte não efetuou as respectivas retenções, houve descumprimento da determinação contida no art. 216, I, “a” do Decreto n.º 3.048/1999 e no art. 30, I, “a” da Lei n.º 8.212/1991. Assim, foi aplicada a multa genérica prevista no art. 92 da Lei n.º 8.212/1991.

Consta também no relatório fiscal que além do presente débito, a fiscalização deu origem aos seguintes lançamentos:

- AIOP 37.189.466-2 (processo n.º 10630.002694/2008-12 – classificado como processo principal pela autoridade fiscal): relativo à rubrica da empresa e alíquota do SAT/RAT;
- AIOP 37.189.467-0 (processo n.º 10630.002695/2008-67): relativo à rubrica dos segurados empregados;
- AIOP 37.189.468-9 (processo n.º 10630.002697/2008-56): relativo às contribuições para terceiros;
- AIOP 37.189.469-7 (processo n.º 10630.002698/2008-09), referente às glosas de salário família; e
- AIOA 37.189.470-0 (processo n.º 10630.002705/2008-64), referente à multa por ausência de inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições sociais (CFL 68);

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 134/158 em 23/10/2009. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Belo Horizonte/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Cientificado da lavratura fiscal em 23/09/2008, o sujeito passivo, através de procurador habilitado à fl. 78, apresentou suas razões de defesa, conforme a peça de fls. 58/70.

Basicamente insurge-se contra a aplicação da penalidade, por entender que os valores pagos a título de ABONOS e VALECARD não devem ser considerados salário de contribuição e, por isso, não necessitam ser informados em GFIP.

Sobre a natureza não salarial dos valores pagos aos empregados, o contribuinte traz aos autos os mesmos elementos deduzidos na impugnação contra o lançamento da obrigação principal.

Ao final, requer o cancelamento da multa, por tratar-se de obrigação acessória, cujo principal não é devido.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Belo Horizonte/MG julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 181/185):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO. INFRAÇÃO. SEGURADOS EMPREGADOS.
ARRECADAÇÃO MEDIANTE DESCONTO. INOBSERVÂNCIA.

Constitui infração à legislação previdenciária, deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados a seu serviço.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 20/10/2009, conforme AR de fls. 187, apresentou o recurso voluntário de fls. 188/215 em 16/11/2009.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Da Multa Aplicada

O cerne do recurso, apresentado pela RECORRENTE, repousa em alegação de que suas defesas nos processos n.º 10630.002695/2008-67 (contribuição dos segurados) 10630.002697/2008-56 (contribuição de terceiros), e n.º 10630.002694/2008-12 (contribuição da empresa), seriam suficientes para comprovar a desvinculação dos valores pagos a título de ABONO, ABONO ESPECIAL ABONO CONFORME ACORDO COLETIVO e VALECARD

da remuneração que compõe a base da contribuição previdenciária, afastando assim a multa pelo descumprimento de legislação assessória.

No entanto, quando do julgamento dos mencionados processos de Obrigação Principal, esta Turma julgadora entendeu que as verbas pagas a título de abono e Valecard são compreendidas no conceito de salário-de-contribuição para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

Por outro lado, o fato de tais verbas se enquadrarem no conceito de remuneração não significa que a presente multa CFL 59 seja aplicável ao caso concreto. Explica-se:

A presente multa tem fundamento no art. 283, I, “g” do RPS (Decreto n.º 3.048/99):

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto n.º 4.862, de 2003)

I - a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:

(...)

g) deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço;

Nos Autos de Infração de Obrigação Principal – AIOPs já mencionados, a fiscalização realizou o lançamento das contribuições previdenciárias por constatar que diversas rubricas pagas pela RECORRENTE (abonos e Valecard) não foram incluídas em GFIP e, conseqüentemente, estavam fora da base de cálculo das referidas contribuições.

Assim, a autoridade fiscal lançou a multa CFL 68 (apresentação das GFIPs com omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias), conforme processo n.º 10630.002705/2008-64 (DEBCAD n.º 37.189.470-0) e aplicou também a presente multa CFL 59 por entender que a RECORRENTE deixou de arrecadar, mediante desconto nas remunerações, as contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados.

Importante esclarecer que os documentos nos autos apontam que a RECORRENTE efetuou a retenção e a arrecadação das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados sobre os valores por ela declarados em GFIP. Portanto, a presente penalidade engloba apenas a falta de retenção sobre as rubricas consideradas salário-de-contribuição (abonos e Valecard), as quais a RECORRENTE não declarou em GFIP.

Neste sentido, s.m.j., entendo que, no presente caso, ambas as multas não podem ser aplicadas sobre o mesmo fato. Afinal, como a contribuinte poderia reter e arrecadar as contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados se a base de cálculo por ela informada em GFIP foi equivocada? Para esta infração praticada pela RECORRENTE (omissão de fatos geradores em GFIP) já existe penalidade prevista, que é justamente a CFL 68.

Situação diversa seria se a RECORRENTE tivesse declarado corretamente todos os fatos geradores em GFIP, porém deixasse de efetuar a retenção das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados, hipótese em que caberia a presente multa CFL 59, mas não seria aplicável a CFL 68 (pois não teria havido omissão de fatos geradores em GFIP). Entendo ser esta a melhor interpretação para aplicação da multa do art. 283, I, "g" do RPS, pois existem situações (como a dos autos) em que a não retenção é uma consequência lógica da omissão dos fatos geradores em GFIP, sendo incabível a CFL 59.

É evidente que a RECORRENTE deixou de fazer a retenção/arrecadação pois não incluiu todos os fatos geradores em GFIP (que é justamente a multa CFL 68), de forma que não se poderia exigir outro comportamento da contribuinte que não reter/arrecadar a contribuição dos segurados limitada ao valor declarado em GFIP. Como já exposto, esta infração praticada pela RECORRENTE já ensejou o lançamento tanto dos AIOPs como também da multa específica pela omissão de fatos geradores em GFIP (CFL 68).

Em suma: em casos como o dos presentes autos, as multas CFL 68 e CFL 59 não podem ser aplicadas sobre um mesmo fato, já que o contribuinte só deixou de reter as contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados porque não incluiu o fato gerador corretamente em GFIP.

Sobre o tema, cito trecho do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo no acórdão n.º 2201-004.012, os reforçam as razões de decidir já apresentadas. Na oportunidade, o Conselheiro Carlos Azeredo construiu raciocínio acerca da aplicação do princípio da consunção e do nexa de dependência entre as condutas, já que há uma evidente relação de dependência entre o ato de não reter a contribuição do empregado e a omissão dos fatos geradores em GFIP, conforme exposto acima:

Portanto, o que se tem é que o crédito tributário ora em discussão foi lançado em razão do contribuinte não ter **arrecadado, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados.**

Arrecadar mediante desconto é o mesmo que recolher, mas não se confunde com pagar. O pagamento de um tributo é exigido daquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou seja, o contribuinte. Já o recolhimento é exigido daquele que, sem apresentar a condição de contribuinte, tem tal obrigação decorrente de disposição expressa de lei, ou seja, o responsável.

Como seu viu nos destaques legais acima, o art. 35-A da Lei 8.212/91 prevê que, nos casos de lançamento de ofício, aplicam-se as penalidades previstas no art. 44 da Lei 9.430/96, cujo inciso I é claro ao estabelecer multa de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de recolhimento.

Portanto, considerando que a conduta do contribuinte de não arrecadar as contribuições devidas pelos seus empregados mediante desconto em suas remunerações tem penalidade expressamente prevista no art. 35-A c/c o art. 44 da Lei 9.430/96, entendo que não se aplica a previsão contida no art. 92 da Lei 8.212/96.

A título de argumentação, como forma de defesa do crédito tributário, poderíamos estabelecer uma diferença entre o que efetivamente motivou o lançamento (não arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos referidos segurados) e a infração especificada no Decreto 3.048/99, art. 283, inciso I, alínea "g" (deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço). Assim, haveria a possibilidade de alegar que o lançamento em tela estaria lastreado no ato de não descontar de seus empregados o valor da obrigação

previdenciária de cada um, ao passo que o lançamento punido com a imposição de ofício contida na Lei 9.430/96 seria decorrente da conduta de não recolher os valores descontados.

Ainda assim, entendo que não merece prosperar a imputação fiscal, pois é evidente um nexo de dependência entre as condutas. Ou seja, a empresa não faz o desconto e, conseqüentemente, não recolhe.

Embora seja certo de que a estipulação de uma sanção tem o nítido propósito de inibir o descumprimento de uma norma, há que se ressaltar que a imposição desmedida do poder do Estado por meio de uma reação excessiva ao ato ilícito acaba evidenciando efeito oposto, resultando em maior descumprimento de obrigações.

Assim, resta absolutamente necessária a imposição de sanções com moderação, tanto no ponto de vista qualitativo (tipo de pena, por exemplo: multa, privação de liberdade, etc), quanto do ponto de vista quantitativo (valor, percentual, tempo, etc).

No âmbito do direito penal, há exemplos de diversos limitadores da pretensão punitiva do Estado, como o concurso formal (quando o agente, mediante uma única conduta, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não), o crime continuado (constitui um favor legal ao delinquente que comete vários delitos. Cumpridas as condições legais, os fatos serão considerados crime único por razões de política criminal), ambos com lastro expresso nos art. 70 e 71 do Código Penal, Decreto 2.848/40.

Há, ainda, limitadores que, embora não tenham lastro legal expresso, decorrem da doutrina e da jurisprudência, como o Princípio da Consunção ou Absorção (aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexo de dependência, em que o delito fim absorve o meio).

Embora estejamos diante de Princípios comumente relacionados ao Direito Penal, não há dúvidas de que as multas administrativas assemelham-se a algumas penalidades de mesma natureza impostas na seara penal, razão pela qual impõe-se a aplicação do Princípio da Consunção também no âmbito administrativo.

Portanto, ainda que superada a questão da existência de sanção específica que afastaria a aplicação do art. 92 da Lei 8.212/91, é inconteste o nexo de dependência entre as condutas de não descontar e de não recolher o tributo devido pelos seus funcionários, o que resulta na conclusão de que, pela aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não recolhimento) absorve o delito meio (não retenção).

Assim, como o delito fim já foi devidamente punido pelo lançamento do tributo decorrente da obrigação principal, há que se afastar a presente autuação.

Esclareça-se que, a despeito do trecho acima estar contido no voto vencido do mencionado acórdão, esta parte não foi reformada pelo voto vencedor, do qual fui o Redator e apenas me insurgi contra uma outra penalidade, mantendo inalterada as razões do voto vencido em relação à CFL 59, conforme trecho abaixo:

Esclareço que me inclino às razões defendidas pela Relator para o afastamento da CFL 59, devendo a mesma ser afastada em razão do “*nexo de dependência entre as condutas de não descontar e de não recolher o tributo devido pelos seus funcionários, o que resulta na conclusão de que, pela aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não recolhimento) absorve o delito meio (não retenção)*”, nos exatos termos como delineados pelo Relator em seu voto.

Portanto, entendo que a presente multa CFL 59 deve ser cancelada.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim