ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10640.005367/2008-01

CÓPIA

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

Processo nº	10640.005367/2008-01
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2302-002.025 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	15 de agosto de 2012
Matéria	Salário Indireto
Recorrente	BECTON DICKINSON INDÚSTRIAS CIRÚRGICAS LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

Ementa:

SALÁRIO INDIRETO. Incidem contribuições previdenciárias sobre a remuneração atribuída ao empregado em desacordo com as previsões de não incidência contidas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91

PEDIDO DE EVENTUAL JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatorio e votos que integram o presente julgado.

Marco Andre Ramos Vieira - Presidente.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/201
2 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 17/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:Marco Andre Ramos Vieira (Presidente), Manoel Coelho Arruda Junior, Adriano Gonzales Silverio, Arlindo da Costa e Silva, Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 17/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Trata o presente de Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrado e cientificado ao sujeito passivo acima identificado, em 08/12/2008, referente às contribuições previdenciárias relativas a parte dos segurados (não descontadas), incidentes sobre valores repassados aos empregados a título de benefícios indiretos, nas competências de 01/2003 a 12/2006.

O relatório fiscal de fls.36/41, traz que os fatos geradores foram identificados através da apuração do IR/CSL - Imposto de Renda Pessoa Jurídica/Contribuição Social sobre o Lucro e adicionados ao LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real. Que a autuada adiciona no LALUR as despesas não dedutíveis a título de "Benefícios Indiretos" concedidos a empregados não identificados e que são contabilizadas com outros lançamentos onde não incidem contribuições previdenciárias, a saber:

-Despesas Gerais de manutenção e Reparos de Veículos

-Despesas com Depreciação (veículos)

- Despesas com seguros (veículos)

-Despesas com aluguéis de prédios (aluguel e condomínio)

- Impostos e Outras Taxas (IPVA e IPTU)

-Despesas com viagem (RD com combustível)

O fisco solicitou através de TIAD – Termo de Intimação para Apresentação de Documentos que os beneficiários das verbas fossem individualizados, ao que não foi atendido pela autuada. Às fls. 42/43, consta discriminativo das verbas pagas por estabelecimento e competência.

Após a impugnação, Acórdão de fls.132/137, julgou a autuação procedente em parte para excluir as multas nas competências em que era mais gravosa ao contribuinte, considerando a sistemática trazida pela MP 449/2008, e considerando as autuações por descumprimento de obrigações acessórias e principais., conforme planilha constante da decisão, às fls.138.

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou recurso onde alega em síntese:

a) a decadência qüinqüenal para as competências até 12/2003, em vista do artigo 150,§4º do CTN;

b) que as despesas não são benefícios habituais, que não existe beneficiário específico; que já foi tributada com base na alíquota de 35%, conforme legislação o imposto de renda;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/201
2 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 17/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

c) que a contribuição devida no caso de beneficiários não identificados é tão somente a do imposto de renda com base no artigo 674, do Regulamento do IRRF, que já foi quitada pela recorrente e não se refere à contraprestação de serviços;

d) que a representação fiscal para fins penais só pode ser expedida após o término do processo administrativo.

Requer o reconhecimento da decadência e no mérito, a insubsistência da autuação, protestando pelo direito da posterior juntada de documentos adicionais

É o relatório.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/201
2 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 17/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Da Preliminar

Quanto à decadência qüinqüenal argüida pela recorrente é de se asseverar que de fato, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante n° 08, cujos efeitos são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei n° 11.417, de 19/12/2006 e obrigam todos os órgãos judiciais e administrativos:

:

Súmula Vinculante n° 08:

"São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Entretanto, o crédito lançado nesta notificação não se encontra abrangido pelo período decadencial, eis que compreende competências de 01/2003 a 12/2006 e foi lavrado em 08/12/2008, com ciência pelo sujeito passivo na mesma data.

Para elucidar, informo à recorrente que as contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação e devem observar a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional. Havendo, o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. No caso de dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

No presente processo, não há recolhimentos parciais relativos ao crédito lançado referente a pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados, assim, aplica-se o artigo 173, I do CTN, não havendo que se falar em período decadente:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/201
2 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 17/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O pedido de juntada de documentos após a impugnação não deve ser acolhido, uma vez que a Portaria RFB n.º10.875/2007, no art. 7º, inciso III e § 1º, acompanhando os preceitos do art. 16, inciso III, e § 4º, do Decreto nº 70.235/72, limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

CÓPIA

Portaria RFB n.º 10.875/2007:

Art. 7º A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 1º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - refira-se a fato ou a direito superveniente;

III - destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 2º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nos incisos do § 1º.

Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 17/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos."

A preclusão temporal para a apresentação de provas, no entanto, foi ressalvada nas situações previstas nas alíneas do § 1º do art. 7º da Portaria RFB acima transcritas.

Ressalte-se que, de acordo com o § 2º do mesmo art. 7º, a juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, demonstrando-se a ocorrência de uma das hipóteses do § 1º do mesmo artigo.No caso em análise, o impugnante não demonstrou, em sua peça de defesa, a ocorrência de nenhuma dessas situações, razão pela qual indefiro o pedido de juntada de documentos.

Do Mérito

Quanto ao mérito, a motivação para o lançamento ocorreu com o repasse de valores aos segurados empregados a título de "benefícios indiretos", que foram apurados através do LALUR. A autuada operacionaliza a contabilização destas despesas em contas contábeis, cujos lançamentos não se prestam à incidência da contribuição previdenciária, como despesas com depreciação de veículos, com seguros de veículos, impostos e taxas, etc.

Ao ser solicitada a individualização dos pagamentos, a recorrente nada apresentou e nas suas razões aduz que já foi tributada com alíquota própria e elevada quanto às despesas incorridas, nada devendo quanto à contribuição previdenciária.

Entretanto, é de se notar que os documentos foram formal e legalmente solicitados no Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD de fls. 66 e Termo de Intimação Fiscal, fls.67, lavrados pela fiscalização.

Ao não apresentar os documentos, a recorrente sujeitou-se a lavratura dos pertinentes Autos de Infração, por descumprimento de obrigação acessória e a apuração do credito por aferição indireta, com respaldo no que dispõe o artigo 33, §§ 2º e 3º da Lei n.º 8.212/91:

Art. 33

(...)

§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou o seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extra-judicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§3º Havendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 17/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

do Seguro Social – INSS e o Departamento da Receita Federal – DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Portanto, o procedimento fiscal está amparado no que prescreve o artigo acima citado e compete à fiscalização da Previdência Social solicitar e examinar livros e documentos da empresa a fim de assegurar o correto e eficaz cumprimento das obrigações principais e acessórias, relativamente às contribuições previdenciárias.

No caso presente, a falta de apresentação de documentos permitiu à fiscalização aferir os valores devidos com base em informações contidas na contabilidade da empresa, para as rubricas que podem, até prova em contrário, sofrer a incidência contributiva previdenciária. Ao não apresentar os documentos solicitados, o ônus da prova inverte-se a favor do fisco e permite o lançamento dos valores que foram reputados como devidos.

A matéria de ordem tributária é de interesse público, por isso é a lei que determina as hipóteses em que valores pagos aos empregados não integram o salário de contribuição, ficando isentos da incidência de contribuições socais.

Nessa linha, da análise dos autos, verifica-se que os valores repassados aos segurados a título de benefícios indiretos, não se enquadram nas hipóteses previstas em Lei como isentas de contribuições sociais; mais precisamente no parágrafo 9º, do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91.

"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) (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

a)os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 17/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias: (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, Lei nº 9.528, de 10/12/97)

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

5. recebidas a título de incentivo à demissão; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

9 recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinqüenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 17/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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 20/11/98)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 17/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como se pode observar, os pagamentos de liberalidades não respaldadas pela legislação efetuados pela recorrente, não estão automaticamente enquadrados nas excludentes do salário de contribuição, contidas no § 9º do artigo 28, acima citado.

Ademais a Constituição Federal, em seu art. 201, parágrafo 4º – hoje transformado no parágrafo 11º desse mesmo artigo pela Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998 – determina, expressamente:

> *Os ganhos habituais do empregado, **a qualquer título**, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. [sem grifos no original]*

E repisamos que a Lei Orgânica da Seguridade Social, Lei nº 8.212/91, em consonância com a norma constitucional supratranscrita, assim define salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuições à seguridade social:

> *Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*
>
> *I - para o e**mpregado** 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; (sem grifos no original)*

Conforme previsto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, somente a Lei pode instituir isenções. Assim, o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 da mesma Lei. O § 9º do art. 28 da Lei n° 8.212/91 enumera, exaustivamente, as parcelas que não integram o salário-de-contribuição.Verifica-se que a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total do empregado, inclusive sobre os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não-incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social.

Nesse contexto, os pagamentos efetuados pela recorrente aos seus empregados são verbas passíveis de incidência previdenciária.

Quanto à representação fiscal para fins penais, o auditor fiscal, em virtude de exercer atividade vinculada, sem poder discricionário, deve formalizar tal documento, na mesma data da lavratura do auto de infração, quando no curso da ação fiscal apurar fatos que, em tese, constituem crime de sonegação previdenciária, conforme artigo 337 A, incisos I,II e III do Código Penal aprovado pelo Decreto-lei n.º 2.848, de 07/12/1940, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 9.983, de 14/07/2000.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/201
2 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 17/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A disposição para o encaminhamento ao Ministério Público da representação fiscal para fins penais está disciplinada pelo artigo 83, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

> ***Art. 83.*** *A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010)*

CÓPIA

Por derradeiro, no que se refere à aplicação da multa, a decisão de primeira instância entendeu que deveriam ser consideradas as obrigações principal e acessória para o cálculo da mesma, conforme interpretou do contido na MP 449/2008 e excluiu do levantamento as multas para as competências que se mostraram mais gravosas nesta sistemática.

Entretanto, entendo que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento , de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *(...)*

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n º 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei n º 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei n º 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n º 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/201
2 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 17/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A multa do art. 44 da Lei n º 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado.Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei n º 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

No caso em tela, à época do fatos geradores, pelo não recolhimento em época própria do tributo devido, a legislação previdenciária previa a aplicação de multa moratória,conforme disposto pelo 35 da Lei n° 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99.

A MP n° 449/08, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2008, excluiu do ordenamento jurídico a gradação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, conferindo-lhe outras condições, eis que se tratando de recolhimento espontâneo pelo contribuinte de contribuições previdenciárias pagas em atraso, a multa de mora a ser aplicada será de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, contados a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento, limitado a vinte por cento:

Portanto, no exame do caso em questão é de se ver que a aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e do lançamento traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2008, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9.430/96, já transcrito anteriormente.

Por todo o exposto,

Voto pelo por negar provimento ao recurso.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/201
2 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 17/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/08/2012 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 27/08/201
2 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 12/09/2012 por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA
Impresso em 17/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA