



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

Processo nº 10680.723653/2010-92
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.619 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2013
Matéria Contribuições previdenciárias - Salário indireto e Vínculo Empregatício
Recorrente FUNDAÇÃO DOM CABRAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

PROVA PERICIAL

Deve ser indeferida o pedido de prova pericial requerido pelo contribuinte quando desnecessária, ou seja, cuja produção não terá o condão de infirmar o trabalho fiscal.

VALE TRANSPORTE EM DINHEIRO.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que mesmo o seu pagamento em pecúnia não retiraria o caráter indenizatório da verba. Súmula 60 da Advocacia Geral da União.

PREVIDÊNCIA PRIVADA. DISPONIBILIDADE A TODOS OS EMPREGADOS COMO CONDIÇÃO PARA A ISENÇÃO.

Estar disponível a todos os empregados é condição presente em *lex specialis* em relação à LC 109/2001 que, por contribuir para realizar os desígnios constitucionais com limitações razoáveis e logicamente relacionadas à finalidade social do amparo previdenciário, em nada ofende a proporcionalidade, sendo, portanto, condição inafastável para que os pagamentos a plano de previdência complementar que beneficiam os empregados estejam sob o albergue da isenção.

RETENÇÃO. COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE.

Incidência da Súmula CARF nº 02, segundo a qual esse Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de normas.

ATRIBUIÇÃO DO AUDITOR-FISCAL PARA AVERIGUAR O CORRETO ENQUADRAMENTO DA RELAÇÃO EMPRESA-TRABALHADOR.

Cabe à fiscalização averiguar a situação fática encontrada e, assim, efetuar o real enquadramento do segurado, nos termos da legislação.

ENQUADRAMENTO DE PESSOAS JURÍDICAS COMO SEGURADOS EMPREGADOS

Havendo provas no sentido de que os sócios das pessoas jurídicas contratadas reúnem as características de relação de emprego, cabe à fiscalização proceder ao correto enquadramento.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.209-2, de 14/09/2001.

Autenticado digitalmente em 21/01/2015 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 14/11/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em

em 09/01/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

Impresso em 31/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10680.723653/2010-92
Acórdão n.º **2301-003.619**

S2-C3T1
Fl. 3

da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em dar provimento ao recurso, na questão do vale transporte em dinheiro, nos termos do voto do Relator. Redator: Mauro José Silva.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Adriano Gonzales Silvério- Relator.

Mauro José Silva – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (presidente da turma), Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Junior, Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração nº 37.286.419-8, o qual exige contribuições destinadas à previdência social relativas à parte da empresa, nas competências de 01/2006 a 12/2006 e de 01/2007 a 12/2007.

Segundo consta do Relatório Fiscal os fatos geradores das contribuições lançadas são: valores pagos a segurados empregados, incluídos nas folhas de pagamento, no período de 01/2007 a 12/2007, a título de "Previdência Privada" (código de levantamento PP) e "Vale Transporte" (código de levantamento VT); valores pagos a cooperativas de trabalho (código de levantamento CT), no período de 01/2006 a 12/2007, e remuneração de pessoas físicas, segurados empregados, contratados pela Fundação Dom Cabral como se a relação fosse entre pessoas jurídicas (código de levantamento SE), no período de 01/2007 a 12/2007

Em sede de impugnação sustentou a ora recorrente o seguinte: (i) a previdência privada, nos termos da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 109/01 não é objeto de incidência das contribuições previdenciárias; ii) sobre o vale-transporte pago em dinheiro não incide as contribuições, conforme precedente do Augusto STF; iii) inconstitucionalidade do inciso IV, do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, a qual instituiu a retenção de 15% sobre a nota fiscal emitida por cooperativa de trabalho; iv) que as pessoas jurídicas foram contratadas nos termos da legislação civil; v) a incompetência do fisco para estabelecer relação de emprego; vi) possibilidade de contratar serviços intelectuais via pessoa jurídica, conforme estabelecido na Lei nº 11.196/05.

A DRJ de Belo Horizonte analisou a integralidade da defesa apresentada e manteve a autuação na sua integralidade.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário repisando os argumentos arrolados na impugnação, bem como suscitando o cerceamento do seu direito de defesa ante o indeferimento da prova pericial pleiteada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

O recurso atende aos requisitos processuais de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Indeferimento de prova

Sustenta a recorrente que o indeferimento da prova pericial e do depoimento pessoal do AFRF inflige contra o direito ao exercício da mais ampla defesa, que restou cerceado pela autoridade fiscal, por isso devendo ser reconhecida a nulidade do processado a partir da decisão presentemente guerreada, com a determinação para que o processo administrativo retorne à origem, a fim de que se realize a prova postulada pelo contribuinte.

Como rechaçado pela r. decisão recorrida, não consta no Decreto nº 70.235/72 a possibilidade de realizar o depoimento pessoal do AFRF, até porque os motivos que o levaram à lavrar o auto de infração encontram-se minudentemente evidenciados no Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração.

Diante disso, a recorrente, em sede de impugnação requereu fosse realizada perícia técnica, porém sem justificar a sua necessidade e adequação ao caso concreto. Em sede recursal, porém, defende que a perícia teria o objetivo de apurar a realidade dos fatos.

A prova pretendida pela ora recorrente é descabida, pois os fatos narrados pela fiscalização foram acompanhados dos documentos que entendeu serem os competentes para suportar os fatos e o enquadramento legal do sujeito passivo. A prova, portanto, é exclusivamente documental, não cabendo perícia para verificar, por exemplo, o pagamento de vale transporte em dinheiro, fato esse retirado da própria escrita fiscal da recorrente; a instituição de plano de previdência privado, fato esse evidenciado pela juntada do plano aos autos etc.

Como se vê, o requerimento de prova pericial é genérico e não demonstra sua utilidade no esclarecimento dos fatos versados nesse lançamento, razão pela qual o v. acórdão não prejudicou o exercício da ampla defesa e do contraditório, previsto no artigo 5º LV, da Constituição.

Assim, rejeito a preliminar de cerceamento do direito de defesa.

Vale transporte em pecúnia

Segundo a D. Fiscalização, o lançamento das contribuições previdenciárias seriam devidas, uma vez que a alínea f, do §9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, exclui da base

de cálculo das contribuições previdenciárias a parcela recebida a título de vale transporte apenas na forma do artigo 1º da Lei nº 7.418/85.

Contudo, tal entendimento não pode prevalecer, já que o Supremo Tribunal Federal entendeu que mesmo o seu pagamento em pecúnia não retiraria o caráter indenizatório da verba. Ademais, a não aceitação do fornecimento do vale transporte em dinheiro caracterizaria a negação do curso legal da moeda. Cito o precedente do Pretório Excelso:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA. 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento.”

(RE 478410, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/2010, DJe-086 DIVULG 13-05-2010 PUBLIC 14-05-2010 EMENT VOL-02401-04 PP-00822 RDECTAB v. 17, n. 192, 2010, p. 145-166)

É importante ressaltar que a Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, a qual instituiu o Regimento Interno desse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foi alterado pela Portaria nº 586, de 21 de dezembro de 2010, a qual incluiu o artigo 62-A, segundo o qual devem ser observadas nos julgamentos desse Conselho as decisões definitivas de mérito do Pretório Excelso, proferidas na sistemática da repercussão geral, bem como as do C. Superior Tribunal de Justiça, na forma de recurso repetitivo.

O que se extrai dessas alterações é que esse Conselho valha-se, em suas decisões, daquelas já tomadas pelo Poder Judiciário e que consolidaram seu entendimento final sobre a matéria, pois no sistema jurídico brasileiro esse é o único órgão competente para “dizer

o direito” com foros de definitividade. É certo que, até o presente momento, o Supremo Tribunal Federal não julgou a questão ora posta em julgamento na forma de repercussão geral.

É medida, pois, que se impõe reconhecer que essa temática já está superada no âmbito do Poder Judiciário, cabendo-nos, pelos princípios que regem a administração pública, tais como legalidade, moralidade e eficiência (artigo 37 caput da Constituição Federal) aplicá-la.

Por essas razões, inclusive, que a AGU editou a Súmula 60, a qual reconhece o caráter indenizatório da verba.

Diante desse panorama jurídico, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária em decorrência do pagamento de vale transporte em dinheiro.

Previdência Privada

Ao tratarmos no caso de previdência privada a análise jurídica deve partir da Constituição Federal, passando pela legislação complementar que a regulamenta, sob pena de desconsiderarmos regras jurídicas importantíssimas, sejam aquelas que definem as espécies de previdência privada existentes, sejam porque tais regras espraiam-se no âmbito da incidência das contribuições previdenciárias.

Partiremos, então, da análise do artigo 202 da Constituição Federal que, na parte relevante para o caso concreto, dispõe:

“Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 1º A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”

Diante desse dispositivo legal extraímos que o regime de previdência privada será regulado mediante lei complementar, bem como que as contribuições aportadas pelo empregador, em benefício dos participantes não integram seus respectivos contratos de trabalho, tampouco suas respectivas remunerações, nos termos da lei. Perguntamos: que lei é esse a que se refere o § 2º do artigo 202? A nosso ver só pode ser a lei complementar exigida pelo próprio *caput*, pois é esta, por força constitucional, que deverá dispor sobre previdência privada.

A lei complementar exigida pela Carta Magna é a de nº 109, de 29 de maio de 2001, a qual ao dispor sobre previdência privada, classificou-as, no seu artigo 4º em duas espécies, quais sejam: i) previdência fechada; e ii) previdência aberta.

As entidades fechadas de previdência privada são aquelas tratadas no Capítulo III do citado diploma legal, em especial no artigo 31 que reza:

“Art. 31. As entidades fechadas são aquelas acessíveis, na forma regulamentada pelo órgão regulador e fiscalizador, exclusivamente:

I - aos empregados de uma empresa ou grupo de empresas e aos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, entes denominados patrocinadores; e

II - aos associados ou membros de pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial, denominadas instituidores.

§ 1º As entidades fechadas organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos.

§ 2º As entidades fechadas constituídas por instituidores referidos no inciso II do caput deste artigo deverão, cumulativamente:

I - terceirizar a gestão dos recursos garantidores das reservas técnicas e provisões mediante a contratação de instituição especializada autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou outro órgão competente;

II - ofertar exclusivamente planos de benefícios na modalidade contribuição definida, na forma do parágrafo único do art. 7º desta Lei Complementar.”

Logo se vê que as entidades fechadas de previdência são aquelas de adesão restrita aos funcionários da empresa ou grupo de empresas patrocinadoras ou das instituidoras, tais como associações de classe, sindicatos etc.

Em relação ao plano de benefícios da entidade fechada, determina o artigo 16 da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001 que esses devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores, equiparando-se a empregado, para efeitos dessa Lei, os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes.

Mais adiante a Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, estabelece no Capítulo IV, artigo 36 as características de uma entidade aberta de previdência:

“Art. 36. As entidades abertas são constituídas unicamente sob a forma de sociedades anônimas e têm por objetivo instituir e operar planos de benefícios de caráter previdenciário concedidos em forma de renda continuada ou pagamento único, acessíveis a quaisquer pessoas físicas.”

Ao contrário da entidade fechada, a entidade aberta é acessível a qualquer pessoa física, não ficando restrita a empregados da entidade instituidora, por exemplo.

Ademais, em relação aos benefícios instituídos pelas entidades abertas determina o artigo 26 da Lei Complementar em comento:

“Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou

II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.

§ 5º A implantação de um plano coletivo será celebrada mediante contrato, na forma, nos critérios, nas condições e nos requisitos mínimos a serem estabelecidos pelo órgão regulador.”

Verifica-se que em relação ao plano de benefícios, não exige a legislação de regência, no caso das entidades abertas, que esse seja extensível a todos os empregados, tal como previsto para as entidades abertas.

No tocante à questão relativa às contribuições previdenciárias o artigo 69 da lei em debate é muito claro ao estabelecer que sobre os aportes nos planos de previdência, seja ele fechado ou aberto, não há que se falar na sua incidência. Veja-se:

“Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.”

Contudo, a análise não para por aí. Como vimos linhas acima as entidades fechadas e abertas possuem características distintas e uma delas, crucial para o exame do caso

concreto, é a questão relativa à participação da totalidade dos empregados e a eles equiparados. Melhor explicando, necessitamos verificar no caso concreto se o plano de previdência em debate é fechado ou aberto.

Isto porque, tratando-se de plano de previdência fechado poderia haver, em tese, a incidência das contribuições previdenciárias, já que nos autos verificou-se que o plano não albergava todos os empregados e a eles equiparados.

Porém, o que se depura do Relatório Fiscal e dos documentos anexados aos autos, é que o plano de previdência em evidência é contratado junto à entidade aberta, na modalidade coletivo, o qual objetiva garantir benefícios previdenciários às pessoas vinculadas à contratante, no caso a recorrente, amoldando-se, portanto, à previsão do inciso II, do artigo 26 da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001.

Tratando-se de plano de previdência contratado junto à entidade aberta a Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, como já exposto, não exige que seja extensível a todos os empregados.

Em relação ao disposto no artigo 28, § 9º, alínea “p” da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o qual exige que o programa de previdência complementar, aberto ou fechado, tem que ser disponível à totalidade dos empregados e dirigentes para que não seja alvo das contribuições previdenciárias, entendo que esse foi revogado parcialmente pela Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001 no que diz respeito à extensividade da previdência complementar aberta.

Contudo, ainda que assim não se entenda, ou melhor, ainda que o colegiado siga a premissa de prevalência do artigo 28, § 9º, alínea “p” da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, verifica-se no caso que o Plano estava disponível a todos, havendo apenas uma restrição temporal razoável para que o segurado empregado fosse por ele atendido.

Nesse sentido, destaco precedente dessa E. 1ª Turma de relatoria do Conselheiro Mauro José Silva (Acórdão 2301-002.684):

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2002 a 31/07/2007 ISENÇÃO.
INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. APLICAÇÃO AO ASPECTO
DO FATO GERADOR MUTILADO E NÃO AOS REQUISITOS
PARA DESFRUTE DO BENEFÍCIO. BOLSA AUXÍLIO
EDUCAÇÃO, CONVÊNIO SAÚDE E PREVIDÊNCIA
PRIVADA.. A interpretação restritiva para as normas
isencionais exigida pelo art. 111 do CTN diz respeito ao aspecto
do fato gerador mutilado e não aos requisitos para desfrute do
benefício. As eventuais condições de isenção não devem se
submeter à uma restrição excessivamente rigorosa advinda da
literalidade da norma sob pena de negarmos a finalidade do
dispositivo. Se a norma isencional exige que o benefício seja
oferecido a todos os empregados, uma exigência de um tempo
mínimo na empresa guarda relação lógica com a finalidade do
benefício fiscal no que se refere à bolsa auxílio educação, ao
convênio saúde e ao pagamento de previdência privada, não
sendo esta uma motivação adequada para o afastamento da
isenção. Havendo provas do cumprimento de outros requisitos, a
isenção deve ser reconhecida. Recurso Voluntário Provido em
Parte”*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/11/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 09/01/2014 por
MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 14/11/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e
m 09/01/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

Impresso em 31/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, entendo que o plano de previdência privado instituído pela recorrente atendeu aos ditames da Lei Complementar nº 109/01 e, portanto, escapam da incidência das contribuições previdenciárias.

Serviços tomados por meio de cooperativas de trabalho

Sustenta a recorrente que o inciso IV, do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 é inconstitucional, razão pela qual o auto de infração não poderia exigir a retenção de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços.

A matéria relativa à inconstitucionalidade de norma não é de competência desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual em diversos julgados assim se manifestou, o que culminou com a edição da Súmula CARF nº 02, cuja redação é a seguinte:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Assim, nesse ponto nego provimento ao recurso.

Competência para verificar existência de vínculo empregatício

No mérito, alega a recorrente que a fiscalização não teria competência para verificar a existência de vínculo empregatício entre a empresa e seus funcionários, cabendo essa atividade à Justiça do Trabalho.

Esse tema já está sufragado no âmbito de nossos Tribunais, os quais reconhecem a possibilidade de a autarquia previdenciária averiguar a existência ou não de vínculo empregatício no exercício de sua atividade fiscalizadora. Nesse sentido o julgado abaixo do Colendo Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 535 DO CPC. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO TÍTULO EXECUTIVO. PREQUESTIONAMENTO DOS ARTS. 333 DO CPC, 142 DO CTN, 82, 115, 129 E 131 DO CC/16 E 3º DA CLT. AUSÊNCIA. SÚMULA 211/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL COMPROVADA EM PARTE. 1. O Tribunal a quo, ainda que de modo conciso, decidiu a questão ao afirmar que o documento apresentado pela recorrida, no sentido de provar a existência de serviço eventual, foi o mesmo utilizado pela autarquia para efetuar o lançamento do débito tributário. Não caracteriza, pois, insuficiência de fundamentação, a circunstância do acórdão atacado ter solvido a lide contrariamente à pretensão da parte, hipótese presente nesta demanda. 2. A instância a quo não emitiu juízo de valor acerca dos arts. 333, incisos I e II do CPC, 142 do CTN, 82, 115, 129 e 131 do CCB de 1916. Malgrado a recorrente tenha aviado embargos de declaração, não requereu naquela oportunidade o prequestionamento dos dispositivos acima elencados. Quanto ao art. 3º da CLT, ressalta-se que o mero afastamento de sua aplicação ao caso não satisfaz a necessidade de existir efetiva emissão de juízo de valor sobre a matéria à luz do dispositivo federal que se pretende apontar como violado. Aplica-se, in

*casu, o disposto na Súmula 211/STJ. 3. A divergência jurisprudencial no que se refere à verificação da existência de vínculo empregatício esbarra no óbice da Súmula 7 desta Corte. Precedentes. 4. O dissídio pretoriano suscitado quanto à competência do INSS para constar a presença da relação de emprego restou devidamente comprovado. **Cabe ao INSS investigar a relação laboral entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços. Se verificar, portanto, que a empresa, de alguma maneira, usa artifício quanto à relação de emprego, para descaracterizá-la, deve autuá-la com o objetivo de zelar pela efetiva arrecadação.** 5. Recurso especial conhecido, em parte, e improvido. (RESP 200101559367, CASTRO MEIRA, STJ - SEGUNDA TURMA, 13/03/2006 – grifos nossos)”*

Além disso, dispõe o § 2º do artigo 229 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, Regulamento da Previdência Social:

“Art.229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

§2º—Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)”

Logo, cabe à fiscalização averiguar a situação fática encontrada e, assim, efetuar o real enquadramento do segurado, nos termos da legislação.

Da desqualificação dos contratos firmados com pessoas jurídicas. Enquadramento dos sócios representantes como segurados empregados.

A fiscalização empreendeu no sentido de demonstrar que “a Fundação Dom Cabral incorreu em uma sistemática irregular de contratação de diversos empregados - profissionais de diversas áreas. Esta pactuação se deu por meio de Contratos de Prestação de Serviços celebrados com aqueles profissionais figurando como empresários (sócios das pessoas jurídicas)”

Verifica-se nesses autos que os contratos firmados, todos com redação similar, previam uma carga horária de trabalho de 160 horas anuais, as quais divididas pelo número de dias úteis dos anos objeto do levantamento, chega-se um volume de 8 horas diárias, uma das circunstâncias que levou o Fisco a investigar o real enquadramento da relação jurídica que lhe foi apresentada.

Chama a atenção nesses autos que os contratos tinham por objeto a realização de atividades, tais como: i) ministrar aulas; ii) desenvolver produtos, projetos e participação em outras atividades; iii) realizar conferências palestras e assemelhados. Tais atividades, como se verifica do Estatuto Social da recorrente e confrontados no Relatório Fiscal às fl. 50 dos autos, são relacionadas à própria finalidade da instituição.

E, nesse tocante, verifica-se que às fl. 382 a 385 desses autos, a recorrente, em virtude da Fiscalização efetuada pelo Ministério Público do Trabalho da 3ª Região no Inquérito Civil nº 001414.2009.03.000/4, firmou Termo de Ajustamento de Conduta em 29/07/2009, o qual considerou ilegal a “contratação de trabalhadores por empresa interposta” e, em decorrência desse acordo, ficou impedida de contratar pessoas jurídicas para exercer a

atividade fim da empresa, excetuando-se apenas algumas atividades meio, tais como, serviços de táxi, de motoboy etc.

Ademais, verifica-se nos contratos firmados com as pessoas jurídicas, designadas de “CONTRATADAS” que estas poderiam “*aderir aos benefícios que a FDC disponibiliza para seus empregados.*” Tais, benefícios, conforme apurou a fiscalização às fl. 374 e seguintes, foram destinados ao sócio que representava o contratado e que exercia a prestação de serviços perante a recorrente e se referem a reembolso de verba educacional (espanhol, ensino fundamental), alimentação, previdência privada Brasil Prev, plano de saúde Bradesco, reembolso de medicamentos, o que nos leva a crer que havia, de fato, uma relação pessoal do sócio com a recorrente e que este cumpria com deveres nítidos da relação empregatícia, fato esse também observado pelo Ministério Público do Trabalho.

Não dá para se cogitar, diante da documentação carreada aos autos, que cada um desses profissionais estavam livres para ministrar ou não as aulas ou mesmo poderiam comparecer à instituição ou enviar substituto.

Multa

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 *caput* acima citado.

Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput 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, se mais benéfica ao contribuinte.

Diante dessas considerações, voto no sentido de **CONHECER** o recurso voluntário para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO** a fim de decotar do lançamento os valores relativos ao vale transporte pago em pecúnia, à previdência privada e aplicar, se mais benéfica, a multa prevista no artigo 35 *caput* da Lei nº 8.212/91, com a redação conferida pela Lei nº 11.941/09.

Adriano Gonzales Silvério- Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/11/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 09/01/2014 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 14/11/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 09/01/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO

Impresso em 31/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Incidência da contribuição previdenciária sobre a pagamentos a planos de previdência complementar. Existência de isenção com requisitos para seu desfrute mesmo após o advento da LC 109/2001.

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre pagamentos de planos de previdência complementar tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Logo, cabe-nos verificar se os pagamentos feitos pelo empregador a título de previdência complementar estão alcançados por algumas incidências do inciso I do art. 22.

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

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

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

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

No que tange aos pagamentos de planos de previdência privada, quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu*, e, portanto, da noção de remuneração, mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a contribuição das empresas incidente sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais que lhe prestaram serviço— art. 22, inciso III, tem como fato gerador somente o pagamento de remuneração a estes, sem incluir os ganhos habituais sob a

forma de utilidades como acontece com a hipótese do inciso I. Como já anotamos, a utilidade “pagamento a previdência privada” deixou de ser considerada como item da remuneração desde a edição da Lei 10.243/2001, publicada em 20/02/2001 e que alterou o art. 458 da CLT. A partir dessa data, portanto, o pagamento da empresa à plano de previdência privada é uma utilidade concedida pelo empregador que está fora do conceito de remuneração, ainda que o pagamento seja habitual. Para o caso da contribuição incidente sobre os pagamentos a contribuintes individuais, portanto, os pagamentos a planos de previdência complementar não estão incluídos no campo de incidência a partir do mês de 03/2001.

Cabe-nos, agora, verificar se o conteúdo do §1º do art. 69 da Lei Complementar 109/2001 impede a incidência da contribuição previdenciária sobre tais pagamentos que beneficiam os empregados (art. 22, inciso I da Lei 8.212/91), por ser lei posterior que teria instituído isenção geral.

Inicialmente, na esteira do que vem decidindo o STF, afasto o status de lei complementar de tal dispositivo, uma vez que seu conteúdo material é de lei ordinária, tendo em vista que a Constituição não exigiu para a criação de isenções o veículo da Lei Complementar. Portanto, não assumimos a existência de hierarquia entre o §1º do art. 69 da LC 109/2001 e os dispositivos da Lei 8.212/91.

Porém, trata-se de lei posterior que, embora de mesma hierarquia material, tratou de assunto regulado por lei anterior. Isso normalmente implicaria em concluirmos pela derrogação da lei antiga. No entanto, não podemos ignorar que o conteúdo do §1º do art. 69 da LC 109/2001 dispõe genericamente sobre a isenção que desfrutam os pagamentos a previdência complementar em relação ao conjunto de tributos, aí incluídas todas as contribuições. O referido dispositivo, por seu caráter genérico, ou seja, por possuir natureza de lei geral, não impede que a lei específica, a *lex specialis*, ainda que publicada em data anterior, permaneça em vigor para estabelecer condições para a isenção em relação a determinada contribuição, por conta da aplicação do princípio da especialidade. Significa dizer que a legislação de cada contribuição pode, desde que sem ofensa à proporcionalidade, estabelecer requisitos próprios para o desfrute da isenção. Em outras palavras, os requisitos impostos pela *lex specialis* para o gozo da isenção posteriormente ou anteriormente inserta em lei geral não devem ser de tal modo gravosos que, de fato, impeçam o desfrute do benefício. No caso dos pagamentos a título de previdência complementar, a Lei 8.212/91 definiu um requisito bastante razoável para o desfrute da isenção: que o programa esteja disponível a todos os empregados, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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;

É um requisito de óbvio caráter social que está em consonância com o princípio do valor social do trabalho previsto no art. 1º, inciso IV da Constituição Federal e com o objetivo de construir uma sociedade livre justa e solidária e reduzir as desigualdades sociais (art. 3º, incisos I e III), pois pretende assegurar que as empresas ofereçam plano de previdência complementar a todos os seus empregados, sem distinção de função, impedindo que somente os dirigentes e funcionários mais graduados tenham acesso ao benefício.

Assim, estar disponível a todos os empregados é condição presente em *lex specialis* em relação à LC 109/2001 que, por contribuir para realizar os desígnios constitucionais com limitações razoáveis e logicamente relacionadas à finalidade social do amparo previdenciário, em nada ofende a proporcionalidade, sendo, portanto, condição inafastável para que os pagamentos a plano de previdência complementar que beneficiam os empregados estejam sob o albergue da isenção.

Voltemos ao caso concreto.

Notamos existir uma limitação de idade para ser beneficiário da previdência privada oferecida como benefício pela recorrente. Trata-se de discrimen que não encontra justificativa lógica de modo a afastar a conclusão de que se trata de discriminação odiosa e vedada pela lei. Não estando o benefício disponível a todos os empregados, concluímos que os pagamentos a esse título não estão abrangidos pela isenção, estando correta sua manutenção na base de cálculo da contribuição em comento.

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

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

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

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

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

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

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

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

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

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

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

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos

casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

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

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

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

Resta-nos o critério da especialidade.

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

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

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

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

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

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

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

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

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

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;

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

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado