



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

**Processo n°** 10680.724922/2010-38  
**Recurso n°** 003.180 Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.180 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de maio de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOA CFL 30  
**Recorrente** CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 09/12/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 30.

Constitui infração às disposições inscritas no art. 32, I da Lei nº 8212/91 c/c art. 225, I, e §9º do RPS, aprovado pelo Dec. nº 3048/99, deixar a empresa de inclui na folha de pagamento rubricas remuneratórias pagas, devidas ou creditadas a título de comissões mensais a segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo INSS.

TRANSPORTADOR AUTÔNOMO DE PASSAGEIROS. SEGURADO OBRIGATÓRIO DO RGPS.

Os transportadores autônomos de passageiros que exercem, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não, ou que prestam serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego, são qualificados, para fins previdenciários, como segurados contribuintes individuais, nos termos das alíneas 'g' e 'h' do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AIOA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Todas as obrigações tributárias consideradas no presente Auto de Infração decorrem de fatos geradores ocorridos em período ainda não vitimado, nem mesmo parcialmente, pelo instituto da decadência tributária.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CURSOS TÉCNICOS E DE GRADUAÇÃO OFERECIDOS A PEQUENA PARCELA DE SEGURADOS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

As despesas com cursos técnicos e de graduação não extensíveis à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa integram o Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário do Auto de Infração de Obrigação Acessória, Código de Fundamento Legal 30. Os Conselheiros Leo Meirelles do Amaral, André Luís Mársico Lombardi e Leonardo Henrique Pires Lopes acompanharam pelas conclusões.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Leo Meirelles do Amaral, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

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

Data de lavratura do Auto de Infração: 09/12/2010

Data da ciência do Auto de Infração: 13/12/2010

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Belo Horizonte/MG que julgou procedente em parte a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração nº 37.289.514-0, lavrado em razão do descumprimento objetivo de obrigação acessória prevista no inciso I do art. 32 da Lei nº 8.212/91, em virtude da não inclusão em suas folhas de pagamento das remunerações pagas, creditadas ou devidas a segurados empregados sob o rótulo de auxílio educação, pagas em desconformidade com a lei de regência, e a segurados contribuintes individuais, transportadores autônomos de passageiros, pelos serviços que lhe foram prestados, conforme descrito no Relatório Fiscal da Infração a fls. 08/13.

### CFL - 30

*Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidas pelo INSS.*

A multa foi aplicada em conformidade com a cominação prevista no art. 283, I, 'a' do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, no valor mínimo de R\$ 1.431,79 (Hum mil, quatrocentos e trinta e um reais e setenta e nove centavos), já atualizado conforme Portaria MPS/MF nº 333, de 29 de junho de 2010, de acordo com a resenha a fl. 10/13 do Relatório Fiscal da Multa aplicada.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Autuado apresentou impugnação a fls. 281/289.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 02-44.188 - 8ª Turma da DRJ/BHE, a fls. 761/765, julgando procedente o lançamento tributário, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 31/07/2013, conforme Aviso de Recebimento a fl. 769.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário a fls. 775/781, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que a verba a título de auxílio-educação não tem natureza salarial, pois se trata de um incentivo, investimento feito pela Cemig Distribuição SA em seus funcionários, não havendo habitualidade e obrigatoriedade no pagamento de tal benefício. Diz que

a ajuda de custo foi instituída nos Acordos Coletivos de Trabalho. Aduz ter cumprido o requisito da Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, 't', pois as vagas foram disponibilizadas a todos que possuíam salário até determinado valor, ou seja, dentro deste universo, qualquer funcionário poderia requerer o benefício;

- Que os autônomos arrolados pela Fiscalização são taxistas utilizados esporadicamente por diversos empregados da empresa, e que são reembolsados pela CEMIG, pois esses serviços foram utilizados para o trabalho.

Ao fim, requer o cancelamento da multa imposta.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

#### 1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 31/07/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 30/08/2013, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, dele conheço.

### **2. DAS PRELIMINARES**

#### 2.1. DA DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

*Súmula Vinculante nº 8 - “São inconstitucionais o 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”.*

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

#### **Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

Assim, afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urge serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

A decadência tributária conceitua-se como a perda do poder potestativo da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário mediante o lançamento, em razão do exaurimento integral do prazo previsto na legislação competente.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

**Código Tributário Nacional - CTN**

*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;*

*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.*

Consoante o entendimento prevalecente neste Colegiado, em sua escalação titular, sujeitam-se sempre ao regime referido no art. 173 do CTN os lançamentos tributários de penalidade pecuniária decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, eis que o crédito tributário dele consequente é sempre oriundo de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, circunstância que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no §4º do art. 150 do CTN.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Nessas hipóteses, apenas mediante a deflagração de procedimento formal de fiscalização, nas dependências do sujeito passivo, tem condições a Administração Tributária de apurar a ocorrência de eventual infração a dispositivos da Lei e, em consequência, proceder à lavratura do competente Auto de Infração de Obrigação Acessória.

Cumprido ressaltar que a eventual extinção da obrigação tributária principal, por qualquer de suas modalidades, seja mediante pagamento, seja em razão de homologação tácita do crédito tributário, não irradia efeitos sobre as obrigações tributárias acessórias, as quais ainda subsistem de observância obrigatória pelo Sujeito Passivo até que sobrevenha a decadência.

Anote-se que o regime do lançamento por homologação, conforme expressamente consignado no *caput* do art. 150 do CTN, somente ocorre quanto aos tributos (obrigação tributária principal) cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, jamais quanto às penalidades pecuniárias decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, estas, sempre formalizadas mediante lançamento de ofício.

Nessa perspectiva, diante do tratamento diferenciado relativo ao lançamento de obrigação principal, há que se reconhecer a existência de discrimen na apreciação da decadência em relação a cada espécie de lançamento.

Assim, uma coisa é a extinção do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário mediante Auto de Infração de Obrigação Principal, em razão de os correspondentes fatos geradores terem ocorrido em período já alcançado pela decadência. Outra coisa distinta é a extinção do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário mediante Auto de Infração de Obrigação Acessória decorrente do descumprimento objetivo de obrigação acessória.

Nessa perspectiva, a análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício mediante a lavratura do competente auto de Infração sempre que a fiscalização constatar o descumprimento de obrigação tributária acessória.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento.*  
(grifos nossos)

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido o Sujeito Passivo cientificado do lançamento aviado no Auto de Infração em debate aos 13 dias do mês de dezembro de 2010, os efeitos o lançamento em questão alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência janeiro/2005, inclusive, nos termos do inciso I do art. 173 do *Codex* tributário.

Dessarte, sendo de janeiro/2005 a dezembro/2006 o período de apuração do crédito tributário em realce, há que se reconhecer que todas as obrigações tributárias consideradas no presente Auto de Infração de Obrigação Acessória decorrem de fatos geradores ocorridos em período ainda não vitimado, nem mesmo parcialmente, pelo instituto da decadência tributária.

Por derradeiro, mas não menos importante, anote-se que o valor da penalidade imposta através do presente Auto de Infração, conforme relatado no Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, é único e indivisível, isto é, independe do número de infrações cometidas, bastando, para a sua caracterização e imputação, a ocorrência de uma única infração em período não acometido pela caducidade.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

#### **3.1. DO AUXÍLIO EDUCAÇÃO.**

Pondera o Recorrente que a verba a título de auxílio-educação não tem natureza salarial, pois se trata de um incentivo, investimento feito pela Cemig Distribuição S/A em seus funcionários, não havendo habitualidade e obrigatoriedade no pagamento de tal benefício, tendo sido instituída nos Acordos Coletivos de Trabalho. Aduz ter cumprido o requisito previsto no art. 28, § 9º, 't' da Lei 8.212/91, pois as vagas foram disponibilizadas a todos que possuíam salário até determinado valor, ou seja, dentro deste universo, qualquer funcionário poderia requerer o benefício.

Razão não lhe assiste, todavia.

Conforme já elucidado no item 3.1 supra, o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços, inclusive a remuneração referente ao tempo ocioso em que o empregado permanecer à disposição do empregador.

Assim, compreende-se no conceito legal de remuneração o *total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título*, abrangendo em sua amplitude não somente a remuneração básica, como, também, os incentivos salariais e os benefícios.

Nesse cenário, a regra primária e geral importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas as hipóteses em que a própria lei expressamente exclui do campo de incidência das contribuições previdenciárias, as quais se encontram previstas *numerus clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

No caso ora em exame, verificamos que a alínea ‘t’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatuiu, de forma expressa, que não integram o Salário de contribuição, o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/96, 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 a ele tenham acesso.

Deflui da redação da alínea ‘t’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 que a fruição do benefício fiscal ali encartado não decorre de forma automática, mas, sim, mediante o cumprimento rigoroso e concomitante das condições de gozo nela expressamente previstas.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

*§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada 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 9.711/98).*

Nesse panorama, para que os valores relativos ao auxílio-educação pagos pela Recorrente a seus empregados deixem de integrar o conceito legal de salário-de-contribuição, exige a lei que a benesse concedida pela Recorrente refira-se a educação básica ou a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, e alcance, dentre outras condições, a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

No caso em exame, os cursos a que se referem as verbas ora em debate são cursos de pós-graduação, os quais não se confundem com planos educacionais que visem à educação básica, tampouco com cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

No caso em exame, apurou a Fiscalização que o benefício ora em trato era destinado, tão somente, à parcela dos empregados da empresa que auferissem salário mensal não superior a R\$ 3.150,00 (três mil e cento e cinquenta reais) em 2005 e R\$ 3.800,00 (três mil e oitocentos reais) em 2006.

Mesmo assim, nem todos os empregados com remuneração mensal inferior ao teto citado no parágrafo precedente tinham direito ao auxílio-educação em tela, uma vez que só eram oferecidas um mil vagas, as quais eram preenchidas sucessivamente pela ordem de chegada.

Ademais, além de não estar disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, a ajuda de custo em apreço era destinada aos empregados matriculados em cursos técnicos e de graduação, e não em educação básica, inexistindo nos autos qualquer elemento de convicção de que tais cursos técnicos e de graduação configuravam-se como cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Diante de tal cenário, comprova-se que a empresa limitou a participação global dos funcionários ao benefício, tornando-o inacessível a todos os empregados e dirigentes da empresa, além de não restar demonstrado que os fins almejados pelo benefício (cursos técnicos e de graduação) correspondiam aos fins idealizados pela norma de não incidência constante na alínea “t” do §9º do art. 28 da Lei 8.212 (educação básica, e cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa).

Por todo o exposto, conclui-se que os valores despendidos pela Recorrente para o custeio da “Ajuda de Custo Para Formação – Auxílio Educação” não se ajustam à hipótese de não incidência tributária assentada na alínea “t” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, uma vez que não atendem aos requisitos exigidos pela norma de exclusão acima citada.

Nessa perspectiva, não estando albergada pela hipótese legal de renúncia fiscal em realce, há que se reconhecer que os valores pagos a título de auxílio-educação, previstos na cláusula décima sétima dos acordos coletivos de trabalho, sujeitam-se às obrigações tributárias estabelecidas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Dessarte, os valores pagos a título de auxílio educação deveriam ter sido informados tanto nas folhas de pagamento da empresa assim como nas respectivas Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.

### 3.2. DOS TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS DE PASSAGEIROS

Alega o Recorrente que os autônomos arrolados pela Fiscalização são taxistas utilizados esporadicamente por diversos empregados da empresa, e que são reembolsados pela CEMIG, pois esses serviços foram utilizados para o trabalho.

Por tal razão, tais trabalhadores e suas respectivas remunerações deveriam ter sido, **NECESSARIAMENTE**, informados nas folhas de pagamento da empresa.

No capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

#### **Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

(...)

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (grifos nossos)*

*§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifos nossos)*

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

No plano infraconstitucional, no que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização das contribuições previdenciárias, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Envolto no ordenamento realçado nas linhas precedentes, os artigos 32 e 33 da citada lei de custeio da Seguridade Social estabeleceram uma série de obrigações instrumentais a serem observadas pela empresa, dentre elas, o dever positivo de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, bem como a obrigação instrumental positiva de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS, além do dever jurídico de exibir ao Fisco todos os livros e documentos relacionados com as contribuições previdenciárias, bem como o de prestar todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis do seu interesse, na forma por ele estabelecida, e os esclarecimentos necessários à fiscalização.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

*I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;*

(...)

*IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*

Outro não é o Direito positivado no art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, ao estatuir a obrigação da empresa de preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos.

**Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99**

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

*I- Preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;*

(...)

*§5º A empresa deverá manter à disposição da fiscalização, durante dez anos, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações referidas neste artigo, observados o disposto no § 22 e as normas estabelecidas pelos órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)*

(...)

*§9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:*

*I- discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;*

*II- agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265/1999)*

*III- destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;*

*IV- destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e*

*V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.*

(...)

*§14. A empresa deverá manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração da folha de pagamento, bem como os utilizados na escrituração contábil.*

(...)

*§22 A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou*

*assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Incluído pelo Decreto nº 4.729/2003)*

Não se mostra demasiado enaltecer que o registro nas folhas de pagamento de todas as rubricas auferidas pelos segurados, sejam elas integrantes ou não do Salário de Contribuição, não se revela como uma faculdade da empresa, mas, sim, uma obrigação tributária a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

Não se deve perder de vista, igualmente, que as folhas de pagamento equiparam-se a documentos públicos e que o seu preenchimento com informações incorretas ou omissas constitui-se crime de falsidade ideológica, na forma prevista no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro.

**Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal**

***Falsificação de documento público***

*Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:*

*Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.*

*§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.*

*§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)*

*§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)*

*I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)*

*II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983/2000)*

*III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)*

*§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983/2000) (grifos nossos)*

***Falsidade ideológica***

*Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)*

*Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.*

*Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.*

Merece ser citado que das disposições insculpidas no §3º do art. 113 do *codex* tributário emerge a natureza objetiva do Auto de Infração de Obrigação Acessória, na medida em que o simples fato da inobservância da obrigação acessória é condição bastante, suficiente e determinante para a conversão de sua natureza de obrigação acessória em principal, relativamente à penalidade pecuniária.

Tal compreensão caminha no mesmo compasso das disposições expressas no art. 136 do reverenciado código tributário, o qual declara que a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, revelando assim, através de uma outra lente, o caráter objetivo e independente da imputação em realce.

### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Dessarte, nos termos da lei, ainda que não tenha ocorrido a obrigação principal ou esta, mesmo tendo ocorrido, já tenha sido adimplida, tais fatos **não** são suficientes para afastar a observância e/ou os efeitos das obrigações acessórias correlatas impostas pela legislação tributária.

No caso em apreciação, a Autuada efetuou diversos pagamentos a transportadores autônomos de passageiros, referentes ao uso de taxis utilizados por seus empregados para a execução de serviços em nome da Empresa.

Mostra-se isento de dúvida que os serviços de transporte de passageiros foram prestados por transportadores autônomos de passageiros à Empresa, porquanto os serviços dos taxistas eram utilizados pelos seus empregados para a execução de trabalhos para a Autuada, como esta mesmo reconhece e argumenta.

Os condutores autônomos acima citados são qualificados pela Lei de Custeio da Seguridade Social como segurados contribuintes individuais, nos termos das alíneas 'g' e 'h' do inciso V do seu art. 12.

### **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:*

*(...)*

*V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*(...)*

*g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876/99).*

*h) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluído pela Lei nº 9.87/99).*

A remuneração paga, creditada ou devida, a qualquer título, pela empresa a segurado contribuinte individual, pelos serviços que lhe foram prestados no mês, sem vínculo empregatício, configura-se fato gerador da contribuição previdenciária prevista no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

*(...)*

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876/99).*

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

*III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

Nessa prumada, o inciso I do art. 216 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, com fundamento no inciso I do art. 30 da Lei nº 8.212/91 e art. 4º da Lei nº 10.666/2003, determina que a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados e segurados contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações, e a recolher o valor assim arrecadado na forma e nos prazos previstos na legislação de regência.

**Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99**

*Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:*

*I - a empresa é obrigada a:*

*a) arrecadar a contribuição do segurado empregado, do trabalhador avulso e do contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)*

*b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea "a" e as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, inclusive adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, acordo ou convenção coletiva, aos segurados empregado, contribuinte individual e trabalhador avulso a seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativo a serviços que lhe tenham sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, até o dia vinte do mês seguinte àquele a que se referirem as remunerações, bem como as importâncias retidas na forma do art. 219, até o dia vinte do mês seguinte àquele da emissão da nota fiscal ou fatura, antecipando-se o vencimento para o dia útil imediatamente anterior quando não houver expediente bancário no dia vinte; (Incluído pelo Decreto nº 6.722/2008)*

Na mesma esteira, os incisos I e IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91 determinam que a empresa é obrigada a preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada **A TODOS OS SEGURADOS A SEU SERVIÇO**, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos, bem como a declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, mediante GFIP, na forma, prazo e condições estabelecidos por esse órgão, todos os dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS.

Diante de tal panorama, sendo os condutores autônomos segurados obrigatórios do RGPS, e se configurando as remunerações a eles pagas, devidas ou creditadas pelo Recorrente fatos geradores de contribuições previdenciárias, tais segurados e suas respectivas remunerações e contribuições deveriam ter sido, **NECESSARIAMENTE**, informadas nas folhas de pagamento, bem como declaradas nas GFIP correspondentes.

No caso em exame, exsurge das provas e circunstâncias descritas nos autos que a empresa autuada deixou de informar em suas folhas de pagamento e deixou de declarar nas respectivas GFIP as importâncias pagas, creditadas ou devidas a transportadores autônomos a seu serviço - segurados contribuintes individuais, violando as obrigações tributárias acessórias fixadas nos incisos I e IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

A conduta omissiva assim perpetrada pelo sujeito passivo representou ofensa ao dispositivo legal encartado no inciso I do art. 32 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 225, I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Almejando brindar a máxima efetividade à obrigação acessória ora ilustrada, o art. 92 da Lei de Custeio da Seguridade Social aviou norma tributária sancionatória, prevendo a punição do obrigado, em caso de infração de qualquer dispositivo da Lei nº 8.212/91, na modulação fixada no art. 283, I, 'a' do RPS, aprovado pelo Dec. nº 3048/99, com valores atualizados conforme mecanismo fixado no art. 102 da Lei de Custeio da Seguridade Social.

### **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.*

*Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).*

### **Regulamento da Previdência Social**

*Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da*

*infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862/2003)*

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

*(...)*

*a) deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;*

*Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.*

É de sabença universal que inexiste neste Globo economia forte o suficiente capaz de manter sua Moeda Corrente a salvo da corrosão imposta pela inflação. Ante a iminência de tal fenômeno econômico, pautou por bem o Legislador Ordinário prover o texto legal com um mecanismo arquitetado adrede, visando a minimizar os efeitos devastadores de tal ocorrência.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13/2001).*

*§1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

Revela-se auspicioso salientar que o CTN não inclui em sua reserva legal a atualização do valor monetário das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, as quais não se qualificam, por expressa disposição legal, como majoração de tributos. Nessa perspectiva, autoriza o *Codex Tributário* que a atualização monetária possa ser levada a efeito por qualquer outro instrumento normativo aquilatado no conceito de legislação tributária estatuído no art. 100 do Pergaminho Tributário em realce.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

*IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

*§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.*

*§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.*

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

Na hipótese ora tratada, os índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social são estabelecidos, anualmente, pelo Ministério da Previdência Social, mediante Portaria expedida pelo Sr. Ministro de Estado, no exercício das atribuições que lhe confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal.

#### **Constituição Federal de 1988**

*Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.*

*Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:*

*(...)*

*II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;*

Nesse contexto, em 30 de junho de 2010 foi publicada no Diário Oficial da União a Portaria MPS/MF nº 333, de 29 de junho de 2010, que atualizou o valor mínimo da penalidade pecuniária previsto no art. 92 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 283, *caput*, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, equivalente a R\$ 1.431,79 (Hum mil quatrocentos e trinta e hum reais e setenta e nove centavos).

#### **PORTARIA MPS nº 333, de 29 de junho de 2010**

*Art. 8º A partir de 1º de janeiro de 2010:*

*(...)*

*V - o valor da multa pela infração a qualquer dispositivo do RPS, para a qual não haja penalidade expressamente cominada (art. 283), varia, conforme a gravidade da infração, de R\$ 1.431,79 (um mil quatrocentos e trinta e um reais e setenta e nove centavos) a R\$ 143.178,02 (cento e quarenta e três mil cento e setenta e oito reais e dois centavos);*

Como resultado, subsiste inabalada a obrigação tributária principal objeto do Auto de Infração em apreço.

Procedente, portanto, o lançamento tributário levado ora a cabo pela Autoridade Fiscal Fazendária.

#### **4. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.