



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

Processo nº 10830.720473/2011-79
Recurso nº 929.658 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.772 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2013
Matéria Obrigações Acessórias
Recorrente GERMED FARMACEUTUCA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

ADESÃO AO PARCELAMENTO. CONFISSÃO. REFLEXO EM PROCESSOS CONEXOS.

A adesão ao parcelamento importa confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo. Havendo parcelamento das obrigações principais, não cabe discutir, quando do julgamento do auto de infração relativo à não apresentação da GFIP com dados correspondentes a fatos geradores, a existência dos fatos geradores já confessados.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO. OBSERVÂNCIA DA NORMA MAIS BENÉFICA. MULTA LIMITADA A 20%. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. MULTA. MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. SELIC. JUROS MORATÓRIOS. USO. POSSIBILIDADE.

As contribuições sociais previdenciárias estão sujeitas à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso devendo observar o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei 9.430/1996, se for mais benéfica ao contribuinte.

Em relação à aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória previdenciária, o seu cálculo final deve observar o disposto no artigo 32-A, da Lei 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09.

O princípio da vedação ao confisco, estabelecido pela Constituição Federal, não obsta que a autoridade fiscal imponha multa, em conformidade com legislação em vigor.

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

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 maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, devido a confissão da existência de fatos geradores, nos termos do voto do Redator. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que dava provimento ao recurso; b) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; e) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa pelo descumprimento de obrigação acessória o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por voto de qualidade: a) 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 Damião Cordeiro de Moraes, 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; 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 da Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Processo nº 10830.720473/2011-79
Acórdão n.º **2301-003.772**

S2-C3T1
Fl. 3

Adriano Gonzáles Silvério – Relator *Ad Hoc*.

(assinado digitalmente)

Mauro Jose Silva – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes e Mauro Jose Silva

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa GERMED FARMACEUTICA LTDA, outrora denominada NATURE'S PLUS (até a competência 08/2007), em face da decisão que julgou procedente o lançamento fiscal realizado.

2. De acordo com o relatório fiscal, o auto foi lavrado em razão de apresentação pela empresa de documentos “com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV e parágrafo 5º (fls. 55), nos seguintes termos:

6. Com base na documentação apresentada e na análise da contabilidade, esta fiscalização verificou a existência de valores que integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, para os quais não havia comprovação de recolhimentos e que não foram informados em folha de pagamento nem incluídos em Gfip, sendo então lançados como crédito previdenciário. O lançamento foi feito conforme os levantamentos abaixo descritos:

6.1 L1 – GRATIFICAÇÃO FORA DA FOLHA – valores lançados na contabilidade na conta de despesa 4000070 – Gratificações e discriminados no ANEXO I.

6.2 L2 – FÉRIAS FORA DA FOLHA – a apuração se deu através da comparação dos valores informados em folha de pagamento, levando-se em conta as rubricas incidentes (ANEXO II) e não incidentes (ANEXO III), bem como dos valores lançados na contabilidade nas contas 4000040 – Férias (ANEXO IV) e 2250020 – Provisão de Férias (ANEXO IV-A), sendo o resultado final obtido conforme discriminado no ANEXO V. Nas competências não constantes deste anexo não se verificou diferença paga a maior.

6.3 L3 – SEGURO VEÍCULOS DE FUNCIONÁRIOS - valores lançados na contabilidade no período 01 a 12/2006, na conta de despesa 4155160 – (denominada “TESTE” no plano de contas). A apuração se deu através da

comparação dos valores lançados na contabilidade (VALOR DO DÉBITO) e os descontos informados em folha de pagamento na rubrica 0238 – SEGURO VEÍCULO, sendo o resultado final obtido conforme discriminado no ANEXO VI.

6.4 L4 – ASSISTÊNCIA MÉDICA – a empresa tomou serviço das cooperativas médicas UNIMED CAMPINAS E ASSISTÊNCIA MÉDICA SUL AMÉRICA conforme valores lançados na contabilidade na conta 2000004 – FORNECEDORES DE SERVIÇO, para os quais não foram apresentados comprovantes de recolhimento, nem houve declaração em GFIP. Observamos que esses valores foram contabilizados incorretamente uma vez que não foram lançados em conta de despesa.

Nos termos artigo 22, inc. IV da Lei nº 8.212/91 (acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26/11/99), é de “quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho”.

Considerando que o plano de saúde padrão fornecido pelas prestadoras assegura o atendimento completo em consultório ou hospital, a base de cálculo das

contribuições foi aferida em trinta por cento sobre os valores apurados na contabilidade conforme discriminado no ANEXO VII, nos termos do artigo 291 da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14/07/2005.

7. Com base no contrato de prestação de serviço (ANEXO XVII) e nos extratos de premiação emitidos (modelos nos ANEXOS X-A e X-B) e fornecidos pela empresa Infiniti Marketing de Incentivo e Fidelização Ltda. à Receita Federal do Brasil e repassados a esta fiscalização, foram identificados valores pagos a empregados e contribuintes individuais em cartões de premiação utilizados para aquisição de produtos ou saques em caixas eletrônicos. Esses valores não integram a folha de pagamento e não foram declarados em GFIP e diante do não recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais fatos geradores, foram apurados os seguintes créditos identificados pelos levantamentos a seguir:

7.1 L5 – INFINITI CARTÃO EMPREGADOS – a partir dos elementos fornecidos foram identificados através do CPF os pagamentos efetuados aos empregados, bem como, através dos dados da folha de pagamentos, foram individualizadas as contribuições dos segurados, conforme discriminado nos ANEXOS VIII (base da contribuição patronal) e X (desconto dos segurados).

7.2 L6 e L8 - INFINITI CARTÃO CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS – os pagamentos efetuados a pessoas físicas não empregados foram considerados como remunerações a contribuintes individuais e estão discriminados no ANEXO IX. Os valores pagos nas competências 05 a 07/2006 foram lançados no levantamento L8 por ensejarem a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória mais benéfica ao contribuinte no CFL 68.

8. L7 – RANO DO BRASIL – neste levantamento foram apurados créditos referentes às contribuições devidas em virtude da remuneração do segurado RONALDO HEILBUT, considerado como empregado pela fiscalização, no período de 01/2006 a 12/2007, pelos motivos abaixo mencionados, salientando-se que em ação fiscal anterior, no período de 03/2003 a 12/2005, o mesmo já havia sido caracterizado como empregado:

8.1 Analisando-se a contabilidade da empresa, foram identificados diversos lançamentos para o fornecedor RANO DO BRASIL CONSULTORES LTDA no período entre 01/2006 e 12/2007. Encontram-se na contabilidade, além das notas fiscais de serviços de consultoria emitidas pela empresa Rano do Brasil Consultores Ltda, lançamentos em nome do Sr. RONALDO HEILBUT referentes a reembolsos de despesas/viagens e descontos referentes a multas de trânsito, cartão de visita, autorização de baixa de valores (ANEXO

XII).

(...)

10. Representações Fiscais para Fins Penais - dos fatos apurados concluiu-se que, ao deixar de incluir em GFIP fatos geradores de contribuições previdenciárias, a empresa incorreu, em tese, em crime de sonegação fiscal, previsto no Art. 337- A, Inciso III do Decreto-Lei nº 2.848, de 1940, com a redação dada pela Lei nº 9.983, de 14/07/00, bem como, em Crime Contra Ordem Tributária previsto nos artigos 1º e 2º Lei nº. 8.137, de 27/12/1990 no que se refere a contribuições devidas a Terceiros. Elaboradas as competentes Representações Fiscais para Fins Penais que deverão ser encaminhadas ao Ministério Público Federal depois de

proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito previdenciário.

11. Auto de Infração de Obrigações Acessórias – AIOA - nos termos Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008 (D.O.U de 04/12/2008), convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009 (D.O.U de 28/05/2009), foram feitas as verificações da aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte (ANEXO XVI). Para as competências 05 a 07/2006, no levantamento L8, foi emitido o Auto de Infração de Obrigações Acessórias – AIOA, no Código de Fundamento Legal 68 (CFIP) - “Apresentar a empresa o documento a que se refere o art. 32, inc. IV, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias”. Os relatórios referentes ao AIOA são apresentados a seguir:

(...)

3. Após a contribuinte apresentar sua impugnação, a instância *a quo* julgou procedente o lançamento fiscal, tendo o acórdão vergastado restou ementado nos termos que passo a transcrever abaixo:

ARGUIÇÃO SOBRE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. Não é de competência do julgador administrativo decidir sobre constitucionalidade de lei.

COOPERATIVAS MÉDICAS. As empresas que contratam cooperativas de trabalho para a prestação de serviços por segurados contribuintes individuais devem recolher a contribuição prevista no inciso IV do artigo 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

CARTÕES DE PREMIAÇÃO. Incide contribuição previdenciária sobre as gueltas, valores pagos pela indústria a funcionários do setor terciário a fim de incrementar suas vendas. Incide contribuição previdenciária sobre o ganho eventual percebido por contribuinte individual.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. O Fisco Federal é competente para fixar a relação previdenciária entre segurados e empresas.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTREGA DE GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES. Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária, nos termos do artigo 32, inciso IV e § 5º, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

DOLO. DECADÊNCIA. Constatada a conduta dolosa do contribuinte, o prazo decadencial é regido pelo inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN), aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1996.

JUNTADA DE PROVAS. Para que seja autorizada a juntada de provas após o decurso do prazo para oferecimento da impugnação, a notificada deve demonstrar a ocorrência de uma das hipóteses do § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

PERÍCIA/DILIGÊNCIA. Deve-se indeferir o pedido por realização de perícia ou diligência quando a impugnante não demonstra o que pretende elucidar com a sua realização.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido (fls. 416 e 417)

4. No intuito de modificar a decisão que julgou procedente o lançamento, contribuinte apresentou recurso voluntário a este Conselho cuja síntese descrevo adiante:

a) preliminarmente, a nulidade do auto de infração ante à ausência de obrigatoriedade de obrigações acessórias registradas no auto de infração;

b) o simples fato de ocorrer provisionamento de valores não significa dizer verdadeiramente serão fatos geradores sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, sendo inviável tributação por presunção;

c) ao confrontar os valores que foram descontados em folha com os valores lançados na contabilidade, no que se refere ao seguro dos veículos dos funcionários, verificou-se uma diferença que é justificável devido ao fato de que alguns funcionários gozarem do benefício de custeio de 100%, de modo que para alguns não há desconto em folha;

d) os prêmios eventualmente pagos aos empregados das empresas contratantes e a terceiros não se confundem com os salários e/ou remunerações pagas pelo serviço prestado, como também não se enquadram no conceito de salário-contribuição para fins de tributação previdenciária;

e) admitir que o auditor fiscal possui competência para descaracterizar eventual relação entre pessoas jurídicas e, concomitantemente, declarar a existência de vínculo empregatício entre as partes, é admitir que este possa emitir juízo de valor sobre constatações fáticas de modo unicamente subjetivo, em completa arbitrariedade;

f) é impossível a incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados à pessoas jurídicas, dessa forma, não há que se falar em trabalhador avulso/contribuinte individual, uma vez que as relações resultantes da campanha de marketing de incentivo para terceiros limita-se à pessoa jurídica, de modo que não há que se falar em vínculo entre os balconistas e vendedores e a empresa ora recorrente;

g) os prêmios de incentivo, concedidos em função de campanhas motivacionais, não apresentam natureza salarial, conforme posição firme da jurisprudência e da doutrina, até mesmo porque não apresentam caráter remuneratório do trabalho, assim, não se pode cogitar em incidência de contribuições previdenciárias sobre tais valores;

h) a multa aplicada possui caráter confiscatório e restritivo, sendo arbitrária a sua aplicação, pois inexistiu prejuízo ou dolo;

i) a SELIC não pode prevalecer com índice de correção monetária e de juros de mora, visto ser reflexo da variação do curso primário da capitalização dos depósitos e prazo

fixo, não possuindo o condão de refletir a variação do poder aquisitivo da moeda e o ressarcimento pelo inadimplemento no tempo certo pelo contribuinte;

j) por fim, alega que a empresa apresentou todos os documentos e informações que dispunha, juntando tempestivamente tudo que lhe foi solicitado e foi possível apresentar e demonstrar, assim, resta demonstrada a sua colaboração com a fiscalização.

5. Sem apresentação de contrarrazões, os autos foram enviados para a apreciação por este Conselho que converteu o julgamento em diligência, conforme Resolução 2301-000.230 (fls. 478/483), para que o fisco verificasse eventual pedido de desistência do contribuinte recorrente com a respectiva inclusão do débito em questão ao Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), pela Lei 11.941/2009.

6. Em atendimento à resolução mencionada, a Receita Federal (fls. 487 e 488) informou, após consulta ao sistema de parcelamento, o débito referente a este processo é relativo ao AI 37.284.354-9 e não foi incluso ao programa de parcelamento:

1. Em atendimento ao solicitado nas fls.483, informamos o que segue:

2. O processo 10.830.720473/2011-79 foi consolidado com os autos 37.284.351-4, 37.284. 37.284.352-2, 37.284.353-0, 37.284.354-9.

3. Conforme consulta ao sistema de parcelamento, tela anexa, verificamos que os autos finais 351-4, 352-2 e 353-0, foram incluídos em parcelamento especial em 11/07/2011.

4. O recurso voluntário de que trata a presente diligência, conforme fls. 451, refere-se ao auto 37.284.354-9 que não foi incluído em parcelamento.

5. Sugerimos o envio do presente ao SECAT para, se necessário, complementar as informações.

7. Intimada do resultado da diligência, a contribuinte recorrente não se manifestou a respeito, voltando os presente autos para análise e julgamento por esta Turma.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Adriano Gonzáles Silvério *Ad Hoc*

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Tendo em vista que houve pedido de desistência do presente processo administrativo, nos termos do art. 13 da Portaria Conjunta PGFN/RFB 02/2011 (fls. 447). O referido artigo e as respectivas redações alteradas têm o seguinte teor:

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2, de 3 de fevereiro de 2011

Art. 13. O prazo para desistência de impugnação ou de recurso administrativos ou de ação judicial de que tratam o caput e o § 1º do art. 13 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009,

ficam reabertos até o último dia útil do mês subsequente à ciência do deferimento da respectiva modalidade de parcelamento ou da conclusão da consolidação de que trata o art. 28 da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 2009.

§ 1º O sujeito passivo deverá selecionar débito com exigibilidade suspensa no momento em que prestar as informações necessárias à consolidação de cada modalidade, ainda que a desistência e a renúncia de que trata o caput sejam:

I - formalizadas pelo sujeito passivo após a apresentação das informações necessárias à consolidação; ou

II - analisadas e acatadas pelo órgão ou autoridade competente, administrativo ou judicial, em momento posterior à apresentação das informações necessárias à consolidação.

Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6, de 22 de julho de 2009

Art. 13. Para aproveitar as condições de que trata esta Portaria, em relação aos débitos que se encontram com exigibilidade suspensa, o sujeito passivo deverá desistir, expressamente e de forma irrevogável, da impugnação ou do recurso administrativos ou da ação judicial proposta e, cumulativamente, renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os processos administrativos e as ações judiciais, até 30 (trinta) dias após o prazo final previsto para efetuar o pagamento à vista ou opção pelos parcelamentos de débitos de que trata esta Portaria. (Redação dada pela Portaria PGFN/RFB nº 11, de 11 de novembro de 2009)

§ 1º No caso em que o sujeito passivo possuir ação judicial em curso, na qual requer o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos, deverá desistir da respectiva ação judicial e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual se funda a referida ação, até 30 (trinta) dias após a data de ciência do deferimento do requerimento do parcelamento ou da data do pagamento à vista. (Redação dada pela Portaria PGFN/RFB nº 11, de 11 de novembro de 2009)

§ 2º No caso de desistência de ações judiciais, o sujeito passivo poderá ser intimado, a qualquer tempo, a comprovar que protocolou tempestivamente requerimento de extinção dos processos, com resolução do mérito, nos termos do inciso V do art. 269 do CPC, mediante apresentação da 2ª (segunda) via da correspondente petição de desistência ou de certidão do Cartório que ateste a situação das respectivas ações.

§ 3º A desistência de impugnação ou recurso administrativos deverá ser efetuada mediante petição dirigida ao Delegado da Receita Federal de Julgamento ou ao Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme o caso, devidamente protocolada na unidade da RFB do domicílio tributário do sujeito passivo, no prazo previsto no caput, na forma do Anexo I.

§ 4º Somente será considerada a desistência parcial de impugnação e de recurso administrativos interpostos ou de ação judicial, se o débito objeto de desistência for passível de distinção dos demais débitos discutidos na ação judicial ou no processo administrativo.

§ 5º Havendo desistência parcial de ações judiciais, o sujeito passivo deverá apresentar, nas unidades da PGFN ou da RFB, conforme o órgão responsável pela administração do débito, 2ª (segunda) via da correspondente petição de desistência, no prazo previsto no caput, e discriminar com exatidão os períodos de apuração e os débitos objeto da desistência parcial.

§ 6º Caso exista depósito vinculado à ação judicial, à impugnação ou ao recurso administrativo, o sujeito passivo deverá requerer a sua conversão em renda da União ou transformação em pagamento definitivo, na forma definida no art. 32.

2. Tendo em vista o pedido de desistência em razão de possível inclusão no Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), pela Lei 11.941/2009, foi convertido o julgamento em diligência (fls. 478/483) para verificar se o débito destes autos estaria incluso no REFIS.

3. Em resposta, o fisco informou (fls. 487 e 488) que o débito em questão não está incluso no programa, permanecendo o débito em discussão administrativa.

4. Assim, conheço do recurso voluntário, uma vez que atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

DA GRATIFICAÇÃO E DAS FÉRIAS FORA DA FOLHA

5. Narra o relatório fiscal que, ainda com base na documentação entregue pelo contribuinte em comparação com a contabilidade, verificou-se a existência de valores que integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, para os quais não havia comprovação de recolhimento, sequer constaram em folha de pagamento nem incluídas em GFIP. No caso das gratificações e das férias, a apuração deu-se do seguinte modo:

6.1 L1 – GRATIFICAÇÃO FORA DA FOLHA – valores lançados na contabilidade na conta de despesa 4000070 – Gratificações e discriminados no Anexo I.

6.2 L2 – FÉRIAS FORA DA FOLHA – a apuração se deu através da comparação dos valores informados em folha de pagamento, levando-se em conta as rubricas incidentes (Anexo II) e não incidentes (ANEXO III), bem como dos valores lançados na contabilidade nas contas 4000040 – Férias (ANEXO IV) e 2250020 – Provisão de férias (ANEXO IV – A), sendo o resultado final obtido conforme discriminado no ANEXO V. Nas competências não constantes deste anexo não se verificou diferença paga a maior.

6. A contribuinte recorrente, por sua vez, arguiu a impossibilidade de se tributar, pois as provisões *representam estimativas de perda de ativos ou de obrigações para com terceiros*. Tais eventos seriam, portanto não podem ser consideradas como hipótese de incidência tributária.

7. Bem, segundo o Código Tributário Nacional (CTN), artigo 113, *caput* e parágrafo 1º, há a definição de o que seria obrigação tributária principal:

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.

8. O art. 114 do mesmo diploma, por sua vez, fala que o *fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*. Assim, se a contabilidade, por questão de organização da estrutura empresarial, elaborou estimativas de despesas, não significa dizer que serão integralmente realizadas, a não ser que ocorra o respectivo não se pode tributar o que ainda não ocorreu no mundo fato-jurídico. Certamente o auditor fiscal não poderia valer-se de meras provisionamentos contábeis para lançar o auto de infração.

9. Dessa forma, dou provimento ao recurso voluntário nesta parte, com base nas normas legais transcritas bem como dos elementos que instruem o processo, porquanto o auditor fiscal não poderia ter lavrado o auto de infração comparando-se a contabilidade efetiva com a provisionada, uma vez que a provisionada, como o próprio nome e função dizem,

INCENTIVE HOUSE

10. O pagamento por intermédio de cartão premiação aos empregados e contribuintes individuais, por meio da empresa INFINITI MARKETING DE INCENTIVO E FIDELIZAÇÃO LTDA., a jurisprudência deste Colegiado é pacífica no sentido de entender que se trata de fato gerador de contribuição social previdenciária e, por consequência, consubstancia motivo suficiente para determinar a lavratura do auto de infração, visto que a empresa apresentou GFIP com dados não correspondentes a todas as contribuições:

ARTIGO 32, II DA LEI Nº 8.212/1991 C/C ARTIGO 283 II, "a" DO RPS, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.048/99. CONTABILIZAÇÃO EM TÍTULOS PRÓPRIOS. A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto de infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

Inobservância do artigo 32, III da Lei nº 8.212/91 c/c artigo 283, II, "h" do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

REMUNERAÇÃO. PREMIAÇÃO. INCENTIVO, PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A verba paga pela empresa aos segurados por intermédio de programa de incentivo, administrativo pela Incentive House S.A. é fato gerador de contribuição previdenciária.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

(ACÓRDÃO Nº 2302-00.328; Recurso nº: 145.939; Relatora
Liege Lacroix Thomasi)

Da Legislação Previdenciária

11. A legislação previdenciária também não foge às regras acima delineadas. Segundo dispõe a Lei 8.212/91, em seu artigo 28, inciso I, constitui salário de contribuição “(...) a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, **os ganhos habituais** sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.” (g.n.)

12. A própria Lei de Organização da Seguridade Social dispõe ainda que não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais, conforme segue abaixo:

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

...

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

...

e) as importâncias:

...

7. recebidas **a título de ganhos eventuais** e os abonos expressamente desvinculados do salário;” (g.n.)

13. Desse modo, muito embora esta Câmara já tenha se manifestado, em julgamentos anteriores, no sentido de que os valores pagos por meio de cartões de premiação são considerados salário e sobre eles há a incidência de contribuição (acórdão 205-01475 de minha relatoria), prefiro avançar na discussão do tema para firmar posição no sentido de que, restando demonstrado que as premiações ocorriam de forma regular, em pagamentos eventuais e que havia regras claras e objetivas disponíveis para o recebimento da verba, não há incidência de contribuição social previdenciária.

14. Embora discorde do posicionamento, porque entendo que é possível a incidência de tributo sobre os valores em comento quanto se revestirem de caráter salarial, vale ressaltar o que assevera Elidie P. Bifano e Luciana Aguiar na obra “marketing de incentivo: uma visão legal”, p. 43, in verbis:

“(...) em nenhuma hipótese a vantagem ou prêmio recebidos em virtude de programas de incentivos comporiam base de cálculo da contribuição previdenciária posto que: i) o prêmio não tem natureza de verba salarial, (ii) não se destina a retribuir trabalho **(iii) tem natureza aleatória e principalmente eventual.**”

Do Pagamento Limitado a Duas Vezes ao Ano

15. Neste ponto, convencido que a habitualidade é fator imprescindível para caracterizar o prêmio como salário-de-contribuição, é preciso estabelecer parâmetros temporais para considerar o pagamento habitual ou não.

16. Mas fica sempre a dúvida quanto ao conceito de habitualidade. Quantas vezes o empregado poderia receber a chamada gratificação sem que isso fosse considerando para efeito da incidência da contribuição? Nesse ponto, creio que a norma de Participação nos Lucros ou Resultados pode servir como parâmetro, já que em vezes a própria justiça assim o considerou no exame do chamado prêmio por produtividade básica e a gratificação semestral.

17. Como a atividade de marketing de incentivo ainda não possui regulamentação legislativa no tocante à sua atuação no mercado e tão pouco há menção desta na legislação previdenciária, para manter, uma coerência nas decisões proferidas, entendo cabível analisarmos o posicionamento da Justiça Federal que entendeu que o prêmio por produtividade equivale à participação nos lucros, assegurada aos trabalhadores pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal, que é desvinculada da remuneração e não possui natureza salarial. Sobre essas verbas não incide contribuição previdenciária desde que pagos semestralmente conforme o disposto no § 2º do art. 3º da MP nº 794/94.

“TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. ANULAÇÃO DE NFLD. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LICENÇA-PRÊMIO NÃO USUFRUIDA (INDENIZADA). AJUDA DE CUSTO ALUGUEL. AJUDA DE CUSTO TRANSPORTE/DIAS DE REPOUSO. REEMBOLSO CRECHE/BABÁ/DEFICIENTES. PRÊMIO PRODUTIVIDADE BANESPA. GRATIFICAÇÕES SEMESTRAIS. NÃO INCIDÊNCIA. DESLOCAMENTO NOTURNO. SUPERVISOR DE CONTAS. ALIMENTAÇÃO/DIAS DE REPOUSO. INCIDÊNCIA. DECADÊNCIA QUINQUENAL.

(...)

6. O prêmio por produtividade básica e a gratificação semestral ou de balanço se equivalem à participação nos lucros, assegurada aos trabalhadores pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal, que é desvinculada da remuneração e não possui natureza salarial. Sobre essas verbas não incide contribuição previdenciária desde que pagos em conformidade com o disposto no § 2º do art. 3º da MP nº 794/94 (periodicidade semestral).

(...)

13. Apelação a que se dá parcial provimento. (AC 1997.34.00.022834-5/DF, Rel. Juiz Federal Osmane Antônio Dos Santos, Oitava Turma, e-DJF1 p.576 de 29/10/2008)”

18. Dentro desse contexto transcrevemos trechos do acórdão onde o relator equipara o pagamento do prêmio ao pagamento de Participação nos Lucros e Resultado (PLR).

“(…”

Sobre o “Prêmio Produtividade Banespa” e “Gratificações Semestrais ou de Balanço”, tem razão o autor ao sustentar a sua natureza não salarial.

É que, efetivamente, são verbas pagas para apenas alguns funcionários, de forma individualizada e ocasionalmente, que tenham atingido determinadas metas, o que constitui mera expectativa de direito do empregado. Assim, se são criadas pelo Banco para implementar determinadas condições e para ter direito ao pagamento do prêmio o empregado tem de determinar produtividade, interesse e etc, não há de se falar em habitualidade, pois é intuitivo que não são concedidas sempre aos mesmos empregados.

Ademais, tais parcelas se equivalem à participação nos lucros, assegurada aos trabalhadores pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal, que é desvinculada da remuneração e não possui natureza salarial.

Portanto, não constitui base de cálculo para a contribuição previdenciária.”

19. Assim, considerando necessário estabelecermos um parâmetro temporal para caracterizar, habitual ou eventual, o pagamento de valores por meio do chamado ‘cartão de premiação’ e diante do posicionamento do judiciário que trata o prêmio por produtividade equivalente ao pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), entendo cabível nesse caso, a interpretação por analogia (art. 108, inciso I, do CTN). Até porque a analogia, no Direito Tributário, é sempre forma de integração. Acredito ser razoável o pagamento de prêmio de produtividade por, no máximo, duas vezes ao ano, assim como estipula a regulamentação da PLR.

20. Por fim, embora não seja argumento jurídico para a minha convicção, chamo a atenção, apenas como registro, para o fato de haver sérias distorções no sistema tributário brasileiro, o que ocasiona certa confusão por parte nos contribuintes para determinarem o que é ou não efetivamente devido ao fisco, o que torna necessária uma urgente reforma tributária. Vejamos a matéria abaixo:

“Presidente vê "resistência", mas diz que mudanças são "prementes" e cita o caso da tributação de energia.

A presidente Dilma Rousseff quer atacar de forma "específica" as distorções do sistema de impostos, um dos entraves ao crescimento do País. Ao classificar de "inadequada" a tributação brasileira, em discurso na abertura da marcha dos prefeitos, ontem em Brasília, Dilma disse que a opção é fazer mudanças pontuais. "Já tentamos duas vezes fazer uma reforma de maior fôlego. Resolvemos agora atuar, em vez de ficar discutindo se a reforma sai ou não sai." Dilma deixou claro que uma das primeiras áreas que serão atacadas é a de energia. "Não conheço muitos países que tributam energia elétrica. Nós tributamos. Tem várias formas de tributação nossas que são regressivas." Dilma disse saber que há "resistências" à reforma tributária, mas afirmou que "tem coisas que são prementes". (O Estado de S. Paulo - 16/05/2012)

21. Diante do exposto, voto no sentido de limitar a incidência da contribuição social previdenciária às parcelas **excedentes** a dois pagamentos anuais. excluindo totalmente da base de cálculo os valores pagos àqueles empregados segurados em até duas únicas vezes a cada ano.

SEGUROS DE VEÍCULOS

22. O seguro de veículos de funcionários foi tributado pelo auditor fiscal após comparar os valores lançados na contabilidade no período de 01/2006 a 12/2006, na conta de

despesa 4155160 – (denominada TESTE no plano de contas). A apuração se deu através da comparação dos valores lançados na contabilidade (VALOR DO DÉBITO) e os descontos informados em folha de pagamento na rubrica 0238 – SEGURO VEÍCULO, sendo o resultado final obtido conforme discriminado no ANEXO VI. (fls. 59).

23. Informa a contribuinte em sua peça recursal (fls. 455):

Cumpra esclarecer que, dentre os benefícios estabelecidos pela Política Interna da Recorrente, um deles é o custeio parcial ou integral de Seguro de Veículo. A referida política estabelece que, para os cargos de Supervisão e Coordenação haverá custeio de 50% (cinquenta por cento) do valor do seguro do auto utilizado à **serviço da empresa**. E para cargos hierárquicos superiores, haverá custeio de 100% (cem por cento) do seguro. (sic)

24. Verifico, em síntese, que os descontos efetuados nos salários sob rubrica TESTE no plano de contas, referente a esses seguros, não configuram salário em utilidades, porque não se tratam de vantagem salarial do empregado, na medida em que está arcando com os ônus.

25. Tampouco se trataria de salário *in natura* nos casos em que o valor pago pela empresa é integral, porquanto os veículos eram igualmente utilizados para o trabalho e se trataria de um método preventivo aos intempéries decorrentes da atividade, não compondo o salário-de-contribuição para fins de recolhimento de tributo previdenciário, como o art. 458, § 2º, inc. I a VI, *in verbis*:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.(Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:(Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;(Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;(Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;(Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;(Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

26. Para o Ministro do Superior Tribunal do Trabalho, Maurício Godinho Delgado, em sua obra **Curso de Direito do Trabalho – 11 ed.** Trata este artigo com um rol meramente exemplificativo das parcelas que são meramente instrumentais, afastando-se do conceito de salário-utilidade.

27. Para ele, essas parcelas são ofertadas pelo empregador ao obreiro essencialmente como mecanismo viabilizador da própria realização do serviço contratado ou viabilizador do aperfeiçoamento no processo de consecução do trabalho. Acrescenta que não é concedido como uma contraprestação, porquanto são entregues ao empregado para o trabalho.

28. Verifico que a empresa recorrente em comento possui como objeto social (fls. 293/294) a fabricação, comercialização, importação e exportação de produtos próprios e de terceiros, essencialmente:

Produtos farmacêuticos, Alopáticos, Homeopáticos, Odontológicos, Alimentícios, Dietéticos, de Higiene, de Tóxicos, Cosméticos, Perfumes, Domissanitários, Fitossanitários, Insumos Farmacêuticos, Drogas e Correlatos, Síntese de Antibióticos, da Química Fina e a Química Industrial.

29. Em sendo esse o objeto social, torna-se imprescindível que o seguro dos veículos utilizados pelos funcionários e qualquer que represente esta empresa, tais como diretores, gerentes e afins, empregados ou não, em razão da atividade, do valor econômico e da segurança tanto das pessoas quanto do produto (trabalhos de divulgação em que levam amostras para hospitais e consultórios, apenas para exemplificar), porquanto são utilizados **para** o trabalho, como uma parcela meramente instrumental, sem incorporar o salário *in natura*.

30. Assim, julgo procedente o recurso voluntário nesta parte, afastando a incidência de contribuição social previdenciária sobre os valores pagos pela empresa a título de seguro de veículo.

ASSISTÊNCIA MÉDICA

31. Considerando que a legislação trabalhista asseverou claramente que o benefício concedido a título de assistência médica não é salário, resta evidente o óbice para que o fisco possa considerá-lo como base de cálculo para o salário-de-contribuição.

32. No caso destes autos, a fiscalização admitiu que o convênio saúde fornecido para empregados após 120 dias na empresa viola o requisito isencional.

33. Apenas para melhor me posicionar sobre o tema, transcrevo o inteiro teor do dispositivo:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

(...)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde.

34. O conceito de salário e remuneração utilizado na Constituição é unívoco e expressam a mesma ideia, de maneira que não se admite em matéria de vinculação tributária, como no caso de cobrança de contribuição previdenciária, que possa o lançamento de tributo incidir sobre plano de assistência médica se a própria norma trabalhista retirou o caráter salarial do benefício.

35. Deve-se aplicar também o art. 110 do Código Tributário Nacional que assevera claramente: a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

36. De maneira que a incidência da contribuição previdenciária está restrita à folha de salário, conceito formalizado pelo direito trabalhista, pois quem define e limita a competência impositiva é a própria Constituição, que circunscreveu o tributo à folha de salário dos empregados. Sendo que o referido conceito não pode ser simplesmente alterado por outra legislação, haja vista a expressa vedação do Código Tributário Nacional.

37. De outro lado, as empresas, ao propiciarem diretamente os meios de consecução da assistência social e à saúde a seus empregados, estão contribuindo com o próprio Estado, que há muito não fornece devidamente aos cidadãos uma assistência médica com responsabilidade.

38. Sérgio Lindoso Baumann das Neves Pietroluongo, ao tratar da questão, vai mais longe ainda ao defender que:

“A empresa sub-roga-se no dever do Estado de ministrar a seguridade social. E, por via de consequência, não se justifica tal oferecimento se constituir em hipótese de incidência de exação previdenciária. Faz parte integrante da natureza da contribuição a sua finalística. Atendido diretamente o objetivo da previdência social, em condições ideais, dada a proximidade gerada pelo contrato de trabalho, entre quem enseja a proteção e o protegido, não tem cabimento subtrair-se do próprio montante parcela a ser utilizada na sua consecução. Não respeita a lógica sedimentadora da construção do ordenamento científico da seguridade social; portanto, tal raciocínio deve ser estendido (e estimulado) a todas as prestações laborais com cunho previdenciário, principalmente quando o acréscimo operado fica fazendo parte indissociável da pessoa humana, podendo esta todo o tempo com ele contar.” (In ‘Da não incidência da contribuição previdenciária sobre planos de saúde oferecidos pelas empresas a seus empregados’)

39. Desse modo, dou provimento ao recurso voluntário nesta parte pois, como visto, o benefício de assistência médica deve ser estimulado e não restringido pela incidência de tributos, já que o próprio Estado não consegue realizá-las em sua plenitude, não podendo se falar em incidência de contribuição sobre ela.

DO EMPREGADO NÃO DECLARADO EM GFIP

40. O auditor fiscal, quando da sua fiscalização, verificou que houve empregado não declarado em GFIP, a saber, o Sr. Ronaldo Heibult, muito embora estivessem presentes todos os requisitos para configuração do vínculo empregatício, senão vejamos no trecho do relatório:

8. L7 – RANO DO BRASIL – neste levantamento foram apurados créditos referentes às contribuições devidas em virtude da remuneração do segurado RONALDO HEILBUT, considerado como empregado pela fiscalização, no período de 01/2006 a 12/2007, pelos motivos abaixo mencionados, salientando-se que em ação fiscal anterior, no período de 03/2003 a 12/2005, o mesmo já havia sido caracterizado como empregado:

8.1 Analisando-se a contabilidade da empresa, foram identificados diversos lançamentos para o fornecedor RANO DO BRASIL CONSULTORES LTDA no período entre 01/2006 e 12/2007. Encontram-se na contabilidade, além das notas fiscais de serviços de consultoria emitidas pela empresa Rano do Brasil Consultores Ltda, lançamentos em nome do Sr. RONALDO HEILBUT referentes a reembolsos de despesas/viagens e descontos referentes a multas de trânsito, cartão de visita, autorização de baixa de valores (ANEXO XII).

8.2 A empresa Rano do Brasil Consultores Ltda, cujo sócio-gerente é o Sr. Ronaldo Heilbut, não registrou movimentação, nem possui empregados registrados ou retiradas de pró-labore, de acordo com as informações prestadas ao INSS através das Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, apesar de emitir notas fiscais de prestação de serviços nas competências levantadas (ANEXOS XIII e XIV).

8.3 Embora formalmente tenha havido a prestação de serviços pela pessoa jurídica, a situação de fato observada é o exercício do cargo de diretor da empresa Germed Farmacêutica Ltda. pelo Sr. Ronaldo Heilbut. Este possui uma sala na empresa, além de se identificar como diretor da empresa conforme noticiado no sítio da Revista “H & C”, Household & Cosméticos, na internet em edição recente (ANEXO XV). **Apesar de ocupar um cargo com a denominação de “diretor”, o Sr. Ronaldo Heilbut não faz parte do quadro societário da empresa Germed Farmacêutica Ltda., e, sendo uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada, não existe a figura do diretor não empregado (contribuinte individual). Portanto, só resta à fiscalização considerá-lo como empregado.**

8.4 Foram constatadas as características inerentes à relação de emprego:

- **Pessoalidade:** a obrigação pessoal de prestar serviços é característica marcante da relação de emprego, não podendo o segurado fazer-se substituir por outro. O Sr. Ronaldo Heilbut exerce o cargo de diretor, possuindo responsabilidades e atribuições, não podendo ser substituído, por exemplo, por um empregado, mesmo porque esta empresa não possui empregados.

- **Não eventualidade:** entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa. A eventualidade diz respeito tão somente à natureza do serviço. No caso em exame, os serviços

prestados pelo Sr. Ronaldo Heilbut são contínuos e correspondem a uma necessidade permanente da empresa, característica inerente ao cargo que ocupa.

- **Onerosidade:** o segurado é remunerado mensalmente, e ainda, havendo necessidade de viagens, a contratada arca com as despesas, a exemplo do que faz em relação aos seus empregados registrados, não sendo as mesmas incluídas nas notas fiscais emitidas como serviços de consultoria.

- **Subordinação:** a subordinação é o estado de sujeição em que se coloca o empregado em relação ao empregador, aguardando ou executando suas ordens. A subordinação estabelecida na lei deve ser entendida como o direito do empregador de dirigir e fiscalizar a prestação do trabalho e dispor dos serviços contratados como melhor lhe aprouver. No caso em tela, há a subordinação hierárquica aos sócios, de quem ele cumpre ordens. Observa-se também que ele está sujeito às penalidades impostas pela empregador, como ao ter descontado os valores referentes às multas de trânsito com o veículo da empresa. 8.4 O art. 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, com a redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999, dispõe: “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 requeridas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.”

8.5 Considerando que o segurado Ronaldo Heilbut foi considerado como empregado pela fiscalização, a base de cálculo das contribuições foi aferida indiretamente, sendo considerada como o total das notas fiscais emitidas a título de serviços de consultoria (ANEXO XI).

9. Nos Demonstrativos do Débito – DD, anexos, estão discriminados por levantamento e competência, as bases de cálculo, as alíquotas utilizadas e os valores líquidos devidos. (fls. 60/62).

41. Ora, o art. 3º, caput, da CLT, afirma que empregado é toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

42. Ou seja, para a caracterização desse vínculo é necessário comprovação de trabalho realizado pela pessoa física, com pessoalidade, isto é, não podendo transferir a terceiro; subordinação, onerosidade e o trabalho não pode ser exercido de forma eventual.

43. Esse vínculo empregatício, além de estar devidamente configurado neste presente processo administrativo fiscal, houve igual constatação quando da fiscalização anterior, de 03/2003 a 12/2005, conforme o relatório fiscal:

8. L7 – RANO DO BRASIL – neste levantamento foram apurados créditos referentes às contribuições devidas em virtude da remuneração do segurado RONALDO HEILBUT, considerado como empregado pela fiscalização, no período de 01/2006 a 12/2007, pelos motivos abaixo mencionados, salientando-se que em ação fiscal anterior, no período de 03/2003 a 12/2005, o mesmo já havia sido caracterizado como empregado:

(...) (fls. 60)

44. Desse modo, após esmiuçar os autos, nego provimento ao recurso voluntário da contribuinte recorrente nesta parte, porquanto restou comprovado pelo auditor fiscal essa relação empregatícia e, portanto, devem ser inclusas todas as remunerações pagas ou creditadas a esse segurado empregado para fins de incidência de contribuição social previdenciária.

DAS MULTAS APLICADAS

45. Sobre a multa aplicada, cumpre ressaltar que, em respeito ao art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte. No caso em apreço, esse cotejo deve ser promovido em virtude das alterações trazidas pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que instituiu mudanças à penalidade cominada pela conduta da Recorrente à época dos fatos geradores.

46. Assim, identificando o Fisco benefício ao contribuinte na penalidade nova, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991 que assim dispõe:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

47. E o supracitado art. 61, da Lei nº 9.430/96, por sua vez, assevera que:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.”

48. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

49. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, até 11/2008, se for mais benéfica para o contribuinte.

MULTA – DESCUMPRIMENTO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

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

Autenticado digitalmente em 16/04/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 06/05

/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 16/04/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assin

ado digitalmente em 16/04/2014 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 07/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

50. Por fim, no que se refere à multa aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória – apresentação de GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias – entendo que o lançamento deve ser reformado.

51. Isso porque a Lei 11.941, de 2009, alterou a Lei 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

52. Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do artigo 32-A:

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e

f) fixação de valores mínimos de multa.

53. Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo” ou “informações incorretas ou omitidas”.

54. O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

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

55. Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

56. E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

LEI 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

...

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

57. Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

58. Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

“Auto de Infração sem Tributo

Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

59. Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei 8.212/1991 que regulam exhaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

60. Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

61. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

“Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

Art.61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

57. Redação anterior do artigo 35:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

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

Autenticado digitalmente em 16/04/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 06/05

/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 16/04/2014 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assin

ado digitalmente em 16/04/2014 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 07/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinde por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinde e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;"

62. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN:

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

...

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."

63. E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, a priori, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

64. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A.

65. Razão pela qual entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, eis que mais benéfico para o contribuinte.

66. A recorrente afirma que aplicação da taxa SELIC é inconstitucional, porém, cumpre ressaltar que o presente caso trata-se do descumprimento de obrigação acessória, onde o montante da multa aplicada consiste no somatório de valores fixos, e não consta a incidência da taxa SELIC como alegado pelo recorrente.

68. A legislação de regência, sobretudo a Lei 8.212/91, afasta literalmente os argumentos erguidos pelo recorrente, pois as contribuições sociais arrecadadas estão sujeitas à incidência da taxa referencial SELIC - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, nos termos do artigo 34, **verbis**:

69. A propósito do tema convém mencionar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovou a Súmula nº 04, nos seguintes termos:

70. Assim, nego provimento ao recurso voluntário neste ponto, porquanto restou confirmada a aplicação da taxa SELIC aos juros moratórios para tributos federais.

71. Aduz, ainda, o contribuinte que a cobrança das contribuições possui, na verdade, efeito confiscatório. Porém, tal assertiva não merece prosperar.

72. Isso porque, consoante o relatório fiscal (fls. 62), a notificação se deu com base no artigo 32, § 2º, da Lei 8.212/91, cuja redação foi dada pela Lei 9.528/97, que dispõe que “as informações constantes do documento de que trata o inciso IV, servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, bem

como comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários”.

73. Assim, tendo o agente fiscalizador detectado divergência entre os valores declarados em GFIP e os recolhimentos correspondentes efetuados pela empresa através da GPS, encontra-se amparado legalmente o lançamento do débito, tendo em vista que a empresa deixou de recolher contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social, referentes ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados que lhe prestaram serviços no período fiscalizado.

74. É bem verdade que, excepcionalmente, o Poder Judiciário pode, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir a multa revestida de caráter excessivo imposta pela administração pública sempre que a sanção implicar em ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, ou mesmo configurar confisco. Entretanto, tal procedimento é reservado ao judiciário e não ao julgador administrativo.

75. Por fim, a questão já foi enfrentada por esta Egrégia Câmara, cujo entendimento firmado foi no sentido de que o princípio da vedação ao confisco, estabelecido pela Constituição Federal, não obsta que a autoridade fiscal imponha multa, em conformidade com legislação em vigor. (Acórdão nº 205-00035; 2º Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara; data da sessão 10/10/2007; de minha relatoria)

76. Dessa feita, nego provimento ao recurso voluntário nesta parte.

CONCLUSÃO.

77. Dado o exposto, CONHEÇO dos recursos voluntários, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para:

78.1 Afastar a incidência de contribuição social previdenciária sobre os valores pagos sob os seguintes títulos:

- a) gratificação e férias, pois o auditor fiscal não pode fazer aferição indireta pautando-se em provisão contábil;
- b) incentive house pagos em até duas vezes ao ano civil;
- c) seguros de veículos, por se tratarem de parcelas instrumentais, não se incorporando ao salário *in natura*;
- d) assistência médica, por não integrar o salário-de-contribuição;

78.2 Deverá, porém, permanecer a incidência tributária sobre as remunerações pagas ou creditadas a empregados não declarados em GFIP.

78.3 Quanto às multas, devem ser aplicadas, relativamente à mora, o disposto no art. 61, § 2º da Lei 9430/96; e para o descumprimento de obrigação acessória, a prevista no art. 32-A, da Lei 8.212/1991.

78.4 Por fim, a taxa SELIC deve ser aplicada aos juros moratórios.

(assinado digitalmente)

Adriano Gonzáles Silverio – Relator *Ad hoc*

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.

Confissão em parcelamento. Reflexos em processos conexos.

A recorrente, segundo informação que consta dos autos, apresentou confissão dos débitos e os parcelou em relação aos lançamentos de obrigação principal. Somente o auto de infração relativo à não apresentação de GFIP com dados correspondentes a fatos geradores restou em discussão.

Porém, não cabe analisarmos aqui a existência ou não dos fatos geradores de obrigação principal, tendo em conta que a existência destes foi confessada no momento do pedido de parcelamento, em harmonia com o art. 5º da Lei 11.941/2009. Como restam incontroversos os fatos geradores, a GFIP remanesce com dados não correspondentes aos fatos geradores, autorizando a manutenção da multa aplicada.

Tendo ocorrida a confissão cabe agora apenas aferirmos o quantum da multa.

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.

Mauro Jose Silva – Redator designado.