



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

**Processo nº** 10830.723332/2011-16  
**Recurso nº** 999.999 Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-003.859 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de janeiro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL e MEDLEY INDUSTRIA FARMACEUTICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL e MEDLEY INDUSTRIA FARMACEUTICA LTDA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

LANÇAMENTO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS. PAGAMENTO DE PRÊMIOS. CARTÕES DE PREMIAÇÃO.

INSUBSISTÊNCIA DO ARBITRAMENTO E DO LANÇAMENTO POR VIOLAÇÃO AO ARTIGO 142 DO CTN - EXISTÊNCIA DE VÍCIO INSANÁVEL NO PROCEDIMENTO - AUSÊNCIA DE INVESTIGAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E DA CORRETA IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Não há nos lançamentos por aferição indireta vício insanável quando a fiscalização através de trabalho detido na pesquisa e consulta para identificar a ocorrência do fato gerador e identificou corretamente a matéria tributável, toma a seara, em relação a débitos relativos a contribuição previdenciária, sempre que a escrituração da empresa esteja irregular e, em razão disso, não seja possível identificar elementos que viabilizem a fiscalização específica.

O Recorrente que na impugnação poderia e deveria ter juntado elementos suficientes para evitar a aferição indireta e o não fez, não pode reclamar do caminho percorrido pela fiscalização, como é o caso em tela.

**AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO ESPECÍFICA PARA IDENTIFICAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE VENDAS**

No caso em tela a Recorrente diz que deveria ser intimada para identificar os profissionais da área de vendas para providir o lançamento, requerendo a nulidade de todos os AI's.

Todavia a fiscalização promoveu seu trabalho de conformidade com o que lhe foi oferecido e agiu de conformidade com os ditames legais, ou seja, o procedimento adotado pela fiscalização tem respaldo no artigo 449 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009.

### AUSÊNCIA DA MOTIVAÇÃO ESPECÍFICA PARA EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Alegação de que a autuação foi genérica, razão que enseja o cancelamento de todos os AI em tela deve ser substanciada com matéria fática, o que não fez a Recorrente no presente caso, esta sim, fazendo uma acusação genérica.

Se todos os autos de infração não houve omissão na demonstração do critério jurídico para a caracterização da habitualidade em relação aos pagamentos presumidamente feitos a beneficiárias pessoas físicas, não há incerteza.

### DA CARACTERIZAÇÃO DA REMUNERAÇÃO DO TRABALHO

No caso em tela a Recorrente aduz que os valores pagos em campanhas de incentivo têm natureza indenizatória, ou melhor, de recompensa, conforme inteligência do artigo 854 do Código Civil. Mas não cabe a tese argüida porque o dispositivo mencionado não guarda relação empregatícia e sim de oferta de recompensa a público desconhecido do contemplador, ou seja, relação cível, e não de vínculo empregatício.

Empregador que não apresenta a fiscalização quais eram as metas para serem atingidas, claro ficou se trataram de pagamentos direcionados aos seus funcionários e que se relacionavam com metas para aumento de vendas de produtos farmacêuticos.

### DA AUSÊNCIA DE PROVAS DA “REMUNERAÇÃO DO TRABALHO”

No caso em tela a recorrente alega a ausência de provas onde demonstraria que todos os pagamentos efetuados às empresas Salles, Adan e Incentive House foram destinados a remuneração de pessoas físicas, e isto é suficiente para declarar a nulidade dos AI's. O que não é verdade, pois os contratos apresentados pela autuada e da relação de beneficiários dos pagamentos feitos por intermédio de cartões de premiação, entregue parcialmente durante a ação fiscal, foi possível se verificar a ocorrência dos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

### DA EXISTÊNCIA DE "GANHOS EVENTUAIS"

Pagamentos efetuados por meio de cartões de incentivo para alguns beneficiários não são ganhos eventuais e estão sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, nos termos do artigo 28, § 9º, “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91.

Premiação tem natureza salarial.

### DECADÊNCIA - MULTA

Por haver fraude e ou dolo não se aplica o artigo 150, § 4º do CTN, mas 173, I do mesmo Caderno, para contagem da decadência.

No caso em tela a Recorrente/Contribuinte alega que a decisão de piso aplicou o artigo 150, § 4º para efeitos da decadência, mas, para a multa, como não há recolhimento, considerou o artigo 173, I do CTN.

### CONTRADIÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA

Não incorre em contradição a decisão que não se afirma e ou se nega simultaneamente algo sobre a mesma coisa.

Princípio da contradição informa que duas proposições contraditórias não podem ser ambas falsas ou ambas verdadeiras ao mesmo tempo. E por sítio se

diz que há contradição quando uma afirmação e ou negação é falsa e a outra é verdadeira. Se forem ambas verdadeiras ou falsas, não existe contradição.

No caso em tela houve uma afirmação de existência de reconhecimento pagamento por cumprimento de metas, e a exigência da contribuição previdenciária é de todos os funcionários, independente da área que atua, cuja atuação tomou como base o lançamento.

**CANCELAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO INCRA, SESI E SEBRAE**

No caso em tela quer a Recorrente que a exigência referente às contribuições destinadas ao INCRA, SESI e SEBRAE incidente sobre a folha de salários, sejam canceladas, com base a Emenda Constitucional 33/2001, a Recurso Extraordinário em trâmite no STF.

Não tem efeito '*erga omnes*' decisão não declara assim.

Recurso no STF em trâmite, sem coisa julgada não afeta o ordenamento jurídico com repercussão geral, diante da ausência do trânsito em julgado e da declaração de repercussão geral.

Emenda Constitucional 33/2001, que acrescentou parágrafo ao artigo 149 da Constituição Federal, não restringiu a base de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico, mas instituiu regras de incidência e não incidência, em relação a determinadas operações e produtos.

**MULTAS. CRITÉRIO DE COMPARAÇÃO. CANCELAMENTO. DISPOSITIVO MAIS BENÉFICO.**

**RECURSO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado: I) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa por obrigação acessória 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, nos termos do voto da Redatora. Vencidos os Conselheiros Fábio Pallaretti Calcini, Wilson Antônio de Souza Correa e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votam em aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente; II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da Redatora. Vencido o Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa, que votou em dar provimento ao recurso ao recurso; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada - nos lançamento por descumprimento de obrigação principal a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votam em manter a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redatora: Bernadete de Oliveira Barros.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA – Presidente

(assinado digitalmente)

Wilson Antonio de Souza Corrêa – Relator

(assinado digitalmente)

Bernadete de Oliveira Barros – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio de Souza Corrêa, Luciana Souza Espindola Reis, Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Junior, Fábio Pallaretti Calcini.

## Relatório

Trata-se de crédito lançado contra a Recorrente, relativo ao período de 01/2006 a 12/2007, compreendendo as contribuições da empresa (artigo 22, incisos I, II e III, da Lei nº 8.212/91), contribuições da parte dos segurados (art. 20 da Lei 8.212/91), contribuições destinadas a terceiros (SESC, SENAC, INCRA, SEBRAE e SALÁRIO EDUCAÇÃO), e lavratura de auto por descumprimento de obrigação acessória.

A fiscalização constatou pagamentos feitos a segurados empregados e contribuintes individuais por intermédio de cartões de premiação em programas de estímulo para aumento de produtividade, sem, contudo, haver recolhimento das contribuições sobre estas verbas.

O fato gerador foi verificado na contabilidade da empresa no histórico das contas: 211.01.001 Fornecedores Nacionais, 413.1.004 Servs. Prestados por Pessoa Jurídica e 413.2.003 Congresso Médico, em que constam pagamentos de notas fiscais de serviço às empresas Salles, Adan e Associados Marketing de Incentivos S/C Ltda, CNPJ 66.844.754/000136 e Incentive House S/A, CNPJ. 00.416.126/000303.

Com base nas cláusulas do contrato apresentado com a empresa Incentive House, notas fiscais de serviços apresentadas, esclarecimentos prestados mediante termos de intimação e diante da falta da apresentação dos contratos da Salles Adan, a fiscalização concluiu que o contribuinte remunerou pessoas físicas empregados e não empregados por meio de premiação através de cartões corporativos, agenciados pelas empresas Salles, Adan e Associados Marketing de Incentivos S/C Ltda, CNPJ 66.844.754/000136 e Incentive House S/A, CNPJ. 00.416.126/000303, sem, contudo, oferecer estes valores à tributação.

Diante das constatações acima, a Fiscalização autuou a Recorrente para a base de cálculo do lançamento, cuja qual foi apurada de acordo com cada situação, e demonstradas no item 1.25 do relatório fiscal.

Inconformada apresentou Impugnação com suas razões, cuja qual foi julgada parcialmente procedente, onde decaiu o crédito previdenciário mais de um milhão de reais, razão assaz para apresentação de Recurso de Ofício, e, quanto ao crédito que sobejou a Recorrente apresentou tempestivamente o presente Recurso Voluntário, com as seguintes alegações :i) insubsistência do arbitramento e do lançamento por violação ao artigo 142 do CTN – existência de vício insanável no procedimento – ausência de investigação da ocorrência do fato gerador e da correta identificação da matéria tributável; ii) ausência de intimação específica para identificação dos profissionais de vendas; iii) decadência – aplicação à multa por descumprimento da obrigação acessória; iv) da não caracterização da remuneração do trabalho – da não incidência da contribuição previdenciária; v) da ausência de provas da remuneração do trabalho; vi) da existência de ganhos eventuais; vii) contradição na decisão recorrida; viii) do cancelamento das contribuições destinadas a terceiros; ix) do cancelamento integral das multas aplicadas; x) da multa por descumprimento a obrigação tributária principal – limitação em 20%; xi) da multa por descumprimento da obrigação acessória – aplicação do inciso I do artigo 32-A da Lei 8.212/91; xii) do recurso de ofício – manutenção da decisão singular.

É a síntese do necessário.

CÓPIA

## Voto Vencido

Conselheiro Wilson Antonio de Souza - Relator

O presente Recurso Voluntário acode os pressupostos de admissibilidade, bem como o Recurso de Ofício, razão pela qual, desde já, deles conheço.

i) INSUBSISTÊNCIA DO ARBITRAMENTO E DO LANÇAMENTO POR VIOLAÇÃO AO ARTIGO 142 DO CTN – EXISTÊNCIA DE VÍCIO INSANÁVEL NO PROCEDIMENTO – AUSÊNCIA DE INVESTIGAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR E DA CORRETA IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Diz a Recorrente/Contribuinte que a insubsistência do lançamento por vício insanável no procedimento se aplica a todos os autos de infração em que as contribuições previdenciárias foram lançadas por aferição indireta, pois, segundo ela, a Fiscalização ao invés de proceder o lançamento através de trabalho detido na pesquisa e consulta para identificar a ocorrência do fato gerador e identificar corretamente a matéria tributável, preferiu seguir o caminho menos penoso e curto, elegendo todo pagamento como remuneração de pessoas físicas.

Todavia, é legítimo o lançamento operado por aferição indireta (arbitramento) em relação a débitos relativos a contribuição previdenciária, sempre que a escrituração da empresa esteja irregular e, em razão disso, não seja possível identificar elementos que viabilizem a fiscalização específica. Ou seja, o âmago da questão é que o mecanismo de aferição indireta da base de cálculo do tributo configura-se em exceção, que só deve ser utilizado nas estritas determinações da legislação.

No caso em tela, por se tratar de tributo previdenciário, a regra para a realização da aferição está contida, na Lei 8.212/1991, ‘*in verbis*’:

*Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.*

...

*§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.*

...

*§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

Desta forma e segundo a inteligência da lei, mister que fique muito claro que há tão somente duas hipóteses possíveis e permissíveis de aferição indireta. Sendo a **primeira** hipótese é a que está estampado no § 3º do supramencionado dispositivo, artigo 33 da Lei 8.212/91, e se dá quando o contribuinte fiscalizado **não apresenta** documentação ou informação de qualquer documento ou informação (recusa ou sonegação) ou apresenta, de forma deficiente, qualquer documento ou informação solicitada.

Já a segunda possibilidade está inserida no § 6º do mesmo dispositivo de lei, e se dá na hipótese de, **quando do exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento ofertado pela empresa fiscalizada**, a fiscalização constatar que a **contabilidade não registra o movimento real**, i) de remuneração dos segurados a seu serviço; ii) do faturamento; e iii) do lucro.

Por outro lado, ora, se a Recorrente/Contribuinte julgou ‘preguiçoso’ o trabalho da Fiscalização, teve ela oportunidade de demonstrar, através de um trabalho perfulgente, que nem todo pagamento as empresas descritas nesta exação tratava-se de fato gerador, já que a contabilidade onde serviu de base a autuação era da própria Recorrente.

De mais a mais, não caberia aferição indireta se o contribuinte tivesse apresentado elementos suficientes para apuração do valor real do débito previdenciário, conforme vem, reiteradamente decidindo o STJ. *‘In verbis’*:

*Processo: AC 1798 AC 2004.30.00.001798-8*

*Relator(a): DESEMBARGADOR FEDERAL LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA*

*Julgamento: 24/05/2013*

*Órgão Julgador: OITAVA TURMA*

*Publicação: e-DJF1 p.1239 de 07/06/2013*

*Ementa*

**TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ANULATÓRIA DE NFLD. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INSS. FISCALIZAÇÃO ORDINÁRIA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. REGULARIDADE. RECOLHIMENTO CONTEMPORÂNEO. APRESENTAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO SOLICITADA. AFERIÇÃO INDIRETA. ARBITRAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

**1. Não cabe aferição indireta (arbitramento) do débito nas hipóteses em que o contribuinte apresenta elementos suficientes para apuração do valor real da base de cálculo da contribuição previdenciária. Precedentes desta Corte e do STJ.**

2. A embargante carregou aos autos documentação suficiente para viabilizar uma perfeita apuração da regularidade fiscal da empresa autuada, não tendo o INSS à época, em momento algum nos autos administrativos, sinalizado a insuficiência de documentos apresentados.

3. A aferição indireta com base unicamente em suposta irregularidade nos lançamentos contábeis foi determinada de forma arbitrária pelo fiscal sem qualquer base nos fatos, consoante registrado no laudo da perícia judicial juntada ao presente feito.

4. Não se amoldando o procedimento adotado pela autoridade fazendária, para a apuração do débito, aos ditames da lei, correta a sentença ao desconstituir o lançamento tributário, posto que eivado de nulidade insanável.

5. Apelação e remessa oficial, tida por interposta, desprovidas.

Nos autos não se vê tal facilidade na documentação apresentada pelo contribuinte, razão bastante suficiente para o a realização de aferição indireta, ou seja, por arbitramento, como fez a Fiscalização.

Sem razão a Recorrente.

#### ii) AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO ESPECÍFICA PARA IDENTIFICAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DE VENDAS

Diz a Recorrente/Contribuinte que Fiscalização considerou que os beneficiários não identificados eram empregados da área de vendas, mas que não a intimou para que houvesse a devida e imperiosa identificação destes profissionais, razão pela qual requereu o cancelamento dos AI's DEBCAD's nº 37.350.158-7, 37.350.159-5, 37.350.160-0, 37.350.157-9 e 37.350.160-9.

Também sem razão.

Primeiramente que a documentação consultada foi fornecida pela Recorrente/Contribuinte. Então, se os documentos eram de difícil compreensão, a responsabilidade é de seu dono e não do fiscal.

Segundo. Quando impugnou porque não fez a demonstração cabal daquilo que desejava defender-se, através de documentos claros e precisos?

Na impugnação deve o impugnante juntar TODOS os documentos que julga necessário para sua defesa, segundo inteligência do Decreto 70.235/72. Como não fez, coube à Fiscalização, até como dever, dado ao princípio da legalidade, de autuar na condição que a documentação lhe oferece.

Para por uma pá de cal, mister se diga e repise os documentos trazidos não identificava os beneficiários dos pagamentos, o que remete a deficiência documental da Recorrente/Contribuinte e não há lógica em intimar o contribuinte para que haja discriminação de segurados por categoria.

Por fim, o procedimento adotado pela fiscalização tem respaldo no artigo 449 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, *verbis*:

*Art. 449. No cálculo da contribuição social previdenciária do segurado empregado incidente sobre a remuneração da mão-de-obra indiretamente aferida, aplica-se a alíquota mínima, sem limite e, para os fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2007, sem compensação da CPMF.*

Improcede argumentação recorrente.

### iii) AUSÊNCIA DA MOTIVAÇÃO ESPECÍFICA PARA EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Diz a Recorrente/Contribuinte que a acusação da Fiscalização foi genérica, razão que enseja o cancelamento de todos os AI em tela.

Alega, em relação a todos os autos de infração, que houve omissão na demonstração do critério jurídico para a caracterização da habitualidade em relação aos pagamentos presumidamente feitos a beneficiários pessoas físicas, gerando dúvidas para fundamentar a verba a título de remuneração nos termos dos artigos 22 e 28 da Lei nº 8.212/91.

No entanto, em relação aos autos de infração apurados mediante aferição indireta, não há tecnicamente como se demonstrar o critério da habitualidade, uma vez que, frise-se, o contribuinte não apresentou a lista de beneficiários dos pagamentos.

Repise-se a deficiência partiu da própria Recorrente/Contribuinte que não apresentou os documentos que pudessem demonstrar, ao menos logicamente a descrição do fato gerador.

Sem razão.

### iv) DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA "REMUNERAÇÃO DO TRABALHO

Aduz a Recorrente/Contribuinte para todos os AI's, que os valores pagos em campanhas de incentivo têm natureza indenizatória, ou melhor, de recompensa, conforme inteligência do artigo 854 do Código Civil.

Para pagamento dessas recompensas foram contratadas as empresas Salles e Incentive House, já que iriam desenvolver atividades promocionais aos colaboradores da Recorrente/Contribuinte, com valores de recompensa distribuídos a aqueles que atingiram determinadas condições, sem qualquer relação com a remuneração do trabalho.

Ora, mas uma vez a Recorrente/Contribuinte não trouxe aos autos documentos substanciais para provar o alegado, pois nem mesmo disse quais condições os colaboradores deveriam atingir.

De mais a mais, o artigo citado não guarda relação com o Ordenamento Jurídico do Trabalho, ao contrário, o artigo 854 do Código Civil, a promessa de recompensa é oferta de recompensa a público desconhecido do contemplador. A relação tratada é de vínculo empregatício.

Com não apresentou quais eram as metas para serem atingidas, claro ficou para Fiscalização e para a decisão singular que eram pagamentos direcionados aos seus

funcionários e que se relacionavam com metas para aumento de vendas de produtos farmacêuticos.

Desta forma, mais uma vez, como não apresentou documentos substanciais para provar o que alegou e a existência de lista de beneficiários de prêmios pagos a funcionários, adicionado às cláusulas contratuais descrevendo o pagamento dos prêmios de incentivo, documentos estes apresentados durante ação fiscal, permitiram a conclusão de que os demais pagamentos feitos a estas empresas incluíam pagamento de prêmios de incentivo, somente não individualizados por nota fiscal face a omissão do sujeito passivo em apresentar a lista dos beneficiários e contratos com a empresa Salles Adan.

Conclui-se, portanto, a existência de pagamentos realizados através de cartões de premiação aos segurados da Recorrente, por intermédio de interpostas empresas de Marketing de Incentivo.

#### v) DA AUSÊNCIA DE PROVAS DA “REMUNERAÇÃO DO TRABALHO”

Alega a ausência de provas onde demonstraria que todos os pagamentos efetuados às empresas Salles, Adan e Incentive House foram destinados a remuneração de pessoas físicas.

Segundo a Recorrente a Fiscalização não demonstrou cabalmente o vínculo do pagamento com os fatos geradores de contribuições previdenciárias, haja vista que localizou só os pagamentos a estas empresas pelo histórico dos lançamentos e cópias de notas fiscais, sem demonstrar que os pagamentos foram feitos a pessoas físicas.

No entanto, da análise dos contratos apresentados pela autuada e da relação de beneficiários dos pagamentos feitos por intermédio de cartões de premiação, entregue parcialmente durante a ação fiscal, foi possível se verificar a ocorrência dos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Isto já é suficiente para gerar a relação dos pagamentos com o fato gerador.

Também sem razão a Recorrente / contribuinte.

#### vi) DA EXISTÊNCIA DE "GANHOS EVENTUAIS"

Diz a Recorrente/Contribuinte que nos AI's sob nºs 37.307.9311, 37.307.9338, 37.350.1528, 37.350.1510 e 37.307.9320, os pagamentos efetuados por meio de cartões de incentivo para alguns beneficiários são ganhos eventuais não sujeitos à incidência de contribuição previdenciária, nos termos do artigo 28, § 9º, “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91.

Em verdade, tenho que ainda que tenha sido pago em uma única vez não configura a eventualidade, eis que é a premiação é de natureza salarial.

Sem razão a Recorrente/ Contribuinte, porque os pagamentos não foram ganhos eventuais, mas sim prêmio habitual através de cartões de incentivo.

#### vii) DECADÊNCIA

Requeru na peça impugnatória a aplicação da decadência do AI DEBCAD 37.350.153-6, com fulcro no artigo 150, § 4º do CTN e a decisão singular, para a aplicação da decadência, fulcrou-se no mencionado artigo mas manteve a multa por descumprimento acessória, haja vista que ela tem como fundamento o artigo 173, I do mesmo caderno tributário.

Urge dizer que a DRJ considerou a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, porque reconheceu pagamento antecipado da contribuição previdenciária no período em questão para efeitos da contagem de prazo da obrigação principal.

Mas para multa, apesar de, por se tratar de obrigações acessórias, as circunstâncias identificadas no art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, não qualificam pagamento, e, por isto mesmo, para muitos não caberia a aplicação do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, para fins de cálculo do prazo de decadência, uma vez que o caput do artigo acima trata de antecipação de pagamento.

Coaduno com tal pensamento, nas conclusões, mas, quanto a aplicação da decadência, não há de se falar em aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, porque houve fraude e ou simulação.

Portanto, neste quesito, sem razão a Recorrente.

#### viii) DA CONTRADIÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA

Alega que a decisão hostilizada contradiz-se ao reconhecer a existência de pagamento de metas referente a aumento de vendas de produtos farmacêuticos, mas, manteve a exigência da contribuição previdenciária e da multa aplicada, cuja apuração teve por base dados de funcionários que não da área de vendas.

Com base na dita contradição requer e como não houve intimação específica para enumerar os funcionários da área de vendas requer a nulidade das autuações.

Sem razão, pois a Fiscalização tomou as medidas cabíveis e de acordo com o princípio da legalidade, conforme anteriormente exaustivamente debatido. E, quanto a decisão, dado a discricionariedade do julgador, entendeu que houve o pagamento de metas, sem que haja nisto contradição pelo fato de a apuração ter base em pagamentos de outras áreas.

Não olvidemos que para ocorrer contradição, mister que se afirma e ou se nega simultaneamente algo sobre a mesma coisa. E, neste diapasão o princípio da contradição informa que duas proposições contraditórias não podem ser ambas falsas ou ambas verdadeiras ao mesmo tempo. E por sítio se diz que há contradição quando uma afirmação e ou negação é falsa e a outra é verdadeira. Se forem ambas verdadeiras ou falsas, não existe contradição.

No caso em tela houve uma afirmação de existência de reconhecimento pagamento por cumprimento de metas, e a exigência da contribuição previdenciária é de todos os funcionários, independente da área que atua.

Sem razão.

#### ix) DO CANCELAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO INCRA, SESI E SEBRAE

Alega a Recorrente que a exigência referente às contribuições destinadas ao INCRA, SESI e SEBRAE incidente sobre a folha de salários, objeto dos autos de infração Debcad nº 37.307.9320 e 37.350.1609, deve ser cancelada, pois com a Emenda Constitucional

33/2001 a incidência destas contribuições ficou restrita ao faturamento, receita ou valor aduaneiro, além de haver pendência de exame de sua constitucionalidade como reconhecido no recurso extraordinário RE 603.624, submetido ao regime de repercussão geral.

Em primeiro lugar não há de se falar em comando da repercussão geral da decisão do recurso ao Pretório Excelsior, pois ainda não há decisão definitiva declarando a inconstitucionalidade das exações em comento, com efeitos *'erga omnes'*. ‘

Mas, não é só, pois o contencioso administrativo não é foro competente para tratar de inconstitucionalidade de textos legais, cuja qual somente o Pretório Excelsior pode realizar, conforme reza o artigo 26 do Decreto nº 70.235/72, *'in verbis'*:

*Art. 26A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

(...)

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;*

*II – que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou*

*c) pareceres do Advogado Geral da União aprovados pelo Presidente da*

*República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993.”*

Não olvidemos da Súmula nº 2 do CARF, *'in verbis'*:

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

E ainda que assim não fosse, deve-se esclarecer que a citada Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001, que acrescentou parágrafo ao artigo 149 da Constituição Federal, não restringiu a base de incidência das contribuições de intervenção no domínio econômico, mas instituiu regras de incidência e não incidência, em relação a determinadas operações e produtos que especifica:

*Art. 1º O Art. 149 da Constituição Federal passa a vigorar acrescido dos seguintes parágrafos, renumerando-se o atual parágrafo único para § 1º:*

§ 1º.(...)

§ 2º *As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:*

*I não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;*

*II poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;*

*III poderão ter alíquotas:*

*a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;*

*b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.*

§ 3º *A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.*

§ 4º *A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”*

Portanto, sem razão a Recorrente/Contribuinte.

#### x) DO CANCELAMENTO INTEGRAL DAS MULTAS APLICADAS

A Recorrente / Contribuinte anatematiza o critério de comparação das multas adotado para aplicação da retroatividade benigna, qual seja, somar a multa de mora de 24% com a multa do revogado artigo 32 da Lei nº 8.212/91, e posteriormente compará-la com a multa de ofício de 75%.

Segundo a Recorrente/Contribuinte não há como se comparar multas de natureza jurídica distinta, não havendo dispositivo legal legitimando o procedimento.

Por outro lado a decisão anatematizada, didaticamente apresentou suas razões justificando a aplicação do dispositivo realizado pela Fiscalização, cuja qual foi mantida.

Em que pese o perleúdo escólio apresentado pela decisão singular, nas conclusões divirjo, eis que a multa a ser aplicada, por ser a mais benéfica é a do artigo 32-A da Lei 8.212/91, mas, faço minhas as justificativas da decisão:

“....

*Contudo, a nova sistemática de aplicação de penalidades, instituída com o advento da MP 449/2008, diverge do entendimento do contribuinte como passamos a expor.*

*Cabe ressaltar que com o advento da Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, alterou-se o regime de aplicação das multas de mora e de ofício, devendo ser aplicada a legislação mais benéfica ao contribuinte de acordo com o artigo 106, inciso II, “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), conforme orientação contida no Parecer PGFN/CAT nº 433/2009, comparando-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente.*

*Anterior a vigência da MP 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009) a aplicação das penalidades no âmbito das contribuições previdenciárias quando do lançamento distinguia-se a saber:*

- 1) pelo não recolhimento do tributo Multa de mora aplicada conforme os percentuais dispostos no artigo 35 da Lei 8.212/91;*
- 2) pela não declaração de fato gerador de contribuição previdenciária em GFIP Multa por descumprimento de obrigação acessória, conforme artigo 32, e §§ da Lei 8.212/91.*

*Na nova dinâmica de aplicação das penalidades instituída pela MP 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009), caso o contribuinte não tenha declarado o fato gerador em guias GFIP e ainda não tenha recolhido a contribuição devida, aplica-se tão somente a multa de ofício a que diz respeito o artigo 44 da Lei nº 9.430/96.*

*Pois bem, visando dirimir dúvidas quanto a comparação das multas e aplicação da retroatividade benigna possibilitada com a nova redação dada pela MP 449/2009 (convertida na Lei nº 11.941/2009), aos dispositivos acima mencionados, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/CAT nº 443/2009, explicitando que:*

*1) a multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, quando aplicada isoladamente (sem a existência de outra penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação de pagar o tributo), deverá ser comparada com o novo art. 32A, inciso II, da Lei 8.212, de 1991, para fins de aferição da norma mais benéfica. Nesse caso, a norma que comina penalidade menos severa, ao que parece, é o novo dispositivo introduzido pela MP 449, de 2008.*

*2) quando houver a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere a apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo da lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias **sem grifos no original***

*Ou seja, como descrito no item 2 acima, para a aplicação da retroatividade benigna deve-se comparar a multa de mora constante do artigo 35, II, da Lei nº 8.212/91 adicionada a multa a que diz respeito o artigo 32, § 5º, da referida Lei, com a multa de ofício de 75% prevista no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96, exatamente como constou do item 1.28 do relatório fiscal.*

*Desta forma, não vejo qualquer ilegalidade no procedimento adotado pela fiscalização, uma vez que aplicou a multa mais benéfica ao contribuinte em cada competência em que apurado o*

*Lei Complementar nº 73 de 10 de Fevereiro de 1993*

*Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.*

Desta forma, não tem razão o Recorrente Contribuinte porque não há de se falar em cancelamento integral da multa, mas na aplicação de dispositivo mais benevolente, cujo qual julgo ser a do artigo 32-A da Lei 8.212/91.

## xi) RECURSO DE OFÍCIO

Diz que o Recurso de Ofício deverá ser improvido, uma vez que foi reconhecida a apuração de pagamento antecipado e que isto é assaz para determinar a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN para efeitos da contagem decadencial.

**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.

*§ 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*

Sem razão.

O Recurso de Ofício deve ser conhecido e dar-lhe provimento para aplicação da decadência, com base no artigo 173, I do CTN, pois tenho que houve ocorrência de fraude ou simulação, ao remunerar empregados através de cartão.

## xii) DO RECURSO DE OFÍCIO AVIADO

A decisão de piso considerou para efeito da decadência que houve antecipação de pagamentos de determinadas exações que encontravam-se decaídas.

De fato, houve sim antecipação. Todavia, penso também que houve fraude ou simulação na ação empreendida pela Recorrente, cujo fim, não olvidemos, foi fraudar a Previdência Social, razão pela qual há de ser aplicado o Artigo 173, I do CTN.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E PRINCIPAL

Há de se reconhecer o direito do contribuinte à redução da multa incidente pelo não recolhimento da contribuição previdenciária para 20%, sendo a mesma aplicável a

todos os períodos, uma vez que as multas aplicadas por infrações administrativas tributárias, devem seguir o princípio da retroatividade da lei mais benéfica ao contribuinte, com previsão legal no artigo 106, inciso II, "c" do CTN, reduzindo-se o valor da multa aplicada para o percentual de 20%, por aplicação retroativa da Lei nº 9.430/96.

O art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional prevê expressamente que a lei nova possa reger fatos geradores pretéritos, desde que se trate de ato não definitivamente julgado, por aplicação do princípio da retroatividade benéfica.

Sendo assim, mister que tenhamos em mente que enquanto não preclusa a oportunidade para a oposição algum remédio processual e ou se estes não tiverem transitado em julgado, possível será a aplicação do dispositivo supramencionado, uma vez que não há nada definido juridicamente, ou seja, não há trânsito em julgado.

De mais a mais, na lei não há distinção da multa moratória e a punitiva, e por isto mesmo o contribuinte faz jus à incidência da multa moratória mais benéfica, sendo cabível a aplicação retroativa do art. 61, da Lei nº 9.430/96, desde que, como alhures dito, o ato não se encontre definitivamente julgado, como é o caso em tela.

Este pensar, da mesma forma vêm se posicionando nossos Tribunais, *in verbis*:

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COFINS. DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INTIMAÇÃO DA JUNTADA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO E PROVA PERICIAL INDEFERIDA. MULTA MORATÓRIA. REDUÇÃO. APLICAÇÃO DO ART. 61, DA LEI Nº 9.430/96 A FATOS GERADORES ANTERIORES A 1997. POSSIBILIDADE. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. ART. 106, DO CTN. TAXA SELIC. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DECRETO-LEI Nº 1.025/69.*

....

*O Código Tributário Nacional, por ter natureza de lei complementar, prevalece sobre lei ordinária, facultando ao contribuinte, com base no art. 106, do referido diploma, a incidência da multa moratória mais benéfica, com a aplicação retroativa do art. 61, da Lei nº 9.430/96 a fatos anteriores a 1997.*

...

*(STJ, REsp 653645/SC, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 21/11/2005)"*

*"EXECUÇÃO FISCAL. REDUÇÃO DE MULTA EM FACE DO DEL 2.471/1988. ART. 106, II, "c", CTN. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.*

*1. O ART. 106, do CTN admite a retroatividade, em favor do contribuinte da lei mais benigna, nos casos não definitivamente julgados. Sobrevindo, no curso da execução fiscal, o DL 2.471/1988, que reduziu a multa moratória de 100% para 20% e,*



Entretanto, havendo antecipação do pagamento, como ocorreu no caso dos presentes autos, somente não se aplica o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em tela, entendo que não restou comprovada a ocorrência das situações a que se refere o dispositivo legal citado acima, assitindo razão à primeira instância administrativa ao aplicar a regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, para os lançamentos relativos ao descumprimento da obrigação principal.

Quanto à multa aplicada pelo descumprimento da obrigação acessória, entendo que foi corretamente aplicada pela autoridade lançadora, que observou a retroatividade benigna do art. 106, II, c, do CTN, e calculou a penalidade como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, comparando a multa de mora do artigo 35, II, da Lei nº 8.212/91, adicionada a multa a que diz respeito o artigo 32, § 5º, do mesmo diploma legal, com a multa de ofício de 75% prevista no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96.

Nesse sentido,

VOTO por dar negar provimento ao Recurso de Ofício, bem como ao recurso voluntário, para manter a penalidade aplicada ao lançamento relativo ao descumprimento da obrigação acessória.

É como voto.