



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.726899/2011-41
ACÓRDÃO	2001-008.475 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLEAN MALL SERVICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/10/2006

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Verifica-se que a autoridade julgadora de primeira instância expôs de maneira clara, coerente e devidamente fundamentada os fatos que embasaram o lançamento, bem como analisou e rebateu, de forma individualizada, todos os argumentos suscitados na impugnação apresentada, não se configurando, portanto, qualquer hipótese de nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA.

Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, § 4º do CTN.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS. PRÊMIO INCENTIVO.

Incide contribuição previdenciária e de terceiros sobre os valores pagos aos segurados a título de prêmio incentivo, por se tratar de verbas de natureza remuneratória, ainda que os pagamentos tenham sido realizados por intermédio de pessoa jurídica interposta.

AFERIÇÃO INDIRETA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

Verificada a sonegação de documentos ou informações, sua apresentação incompleta ou a falta de correspondência da escrituração contábil com a efetiva movimentação das remunerações pagas aos segurados, é legítima a atuação da autoridade fiscal no sentido de apurar, de ofício, os valores devidos, mediante lançamento por aferição indireta, nos termos do § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, sem que disso decorra qualquer nulidade do lançamento.

MULTA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL e ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para fins de aplicação da retroatividade benigna, a multa relativa ao descumprimento da obrigação principal deve ser recalculada nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991. Do mesmo modo, a multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória deve ser revista à luz do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, aplicando-se a penalidade mais favorável ao contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para ser excluída a cobrança da competência julho de 2006, quanto aos DEBCAD's nºs 37.339.068-8; 37.339.069-6 e 37.339.070-0, em razão da decadência, se mais favorável ao contribuinte, adequar a aplicação da multa por descumprimento de obrigação principal e acessória aos moldes da súmula CARF nº 196, mantendo-se a decisão da DRJ quanto as demais exações.

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Cássio Gonçalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonça, Rosimery Brandão Barbosa, Wilderson Botto, Raimundo Cássio Gonçalves Lima (Presidente) e de forma não presencial a conselheira Lilian Cláudia de Souza.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra a decisão proferida pelo Acórdão nº 07-37.708 (fls. 327-342), que deu provimento parcial a impugnação apresentada pela contribuinte.

O presente processo decorre do Procedimento Fiscal – MPF-F nº 08.1.90.00-2009-04179-5 (fls. 37 a 39), instaurado em face da empresa autuada, do qual resultaram os Autos de Infração (fls.23) ora em exame, todos referentes ao período de 04/2006 a 12/2008.

Por meio desses autos, exigem-se créditos relativos a contribuições previdenciárias, contribuições destinadas a terceiros, bem como multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 26/ 35), totalizando o montante de R\$ 261.696,65 (duzentos e sessenta e um mil, seiscentos e noventa e seis reais e sessenta e cinco centavos). As exigências decorrem dos seguintes lançamentos:

- (i) AIOP DEBCAD nº 37.339.068-8 (fls.09), no valor de R\$ 165.878,05 (cento e sessenta e cinco mil, oitocentos e setenta e oito reais e cinco centavos), referente às contribuições previdenciárias patronais e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT);
- (ii) AIOP DEBCAD nº 37.339.069-6(fl.11), no valor de R\$ 60.319,27 (sessenta mil, trezentos e dezenove reais e vinte e sete centavos), relativo às contribuições dos segurados que deixaram de ser retidas pelo sujeito passivo;
- (iii) AIOP DEBCAD nº 37.339.070-0(fl.17), no valor de R\$ 18.263,63 (dezoito mil, duzentos e sessenta e três reais e sessenta e três centavos), concernente às contribuições destinadas a terceiros (FNDE, INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE);
- (iv) AIOA DEBCAD nº 37.339.071-8 (CFL 68 (fls.23)), no valor de R\$ 15.235,70 (quinze mil, duzentos e trinta e cinco reais e setenta centavos);
- (v) AIOA DEBCAD nº 37.339.055-6 (CFL 78) (fls.04), no valor de R\$ 2.000,00 (dois mil reais), ambos lavrados em razão do descumprimento da obrigação acessória consistente na ausência de informações corretas em GFIP.

Relata a autoridade fiscal que os lançamentos tiveram origem em investigações conduzidas pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT), nas quais foram identificados indícios da existência de organização criminosa envolvendo pessoas físicas e jurídicas, com potenciais prejuízos ao erário público, investigação esta que contou com a atuação da Receita Federal do Brasil, no âmbito da denominada “Operação Aquarela”, com apreensão de

diversos documentos relacionados a possíveis fraudes, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 26 a 35).

No curso dessas investigações, identificou-se a empresa de publicidade EDR3 – Comunicação Total Ltda. como integrante de uma das vertentes do suposto esquema fraudulento, razão pela qual foi instaurado procedimento fiscal específico.

A partir desse procedimento, foram diligenciados diversos clientes da referida empresa, dentre os quais figura o sujeito passivo dos presentes autos, apurando-se que este teria figurado como tomador de serviços da EDR3.

Da análise do Contrato de Prestação de Serviços, apresentado pelo sujeito passivo durante o procedimento fiscal, constatou-se que a EDR3 figurava como contratada para a prestação de serviços de marketing de relacionamento, incentivo e fidelização, bem como de gerenciamento de premiação, mediante a utilização de cartão eletrônico denominado “Cartão BB”, conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 26 a 35).

Verificou-se, ainda, que as notas fiscais emitidas pela contratada segregavam valores classificados como “tributados” e “não tributados pelo ISS”, sendo estes últimos descritos como relativos à aquisição de cartões utilizados em campanhas de incentivo.

A autoridade lançadora, concluiu que os valores classificados como “tributados” corresponderiam à remuneração dos serviços prestados pela EDR3, enquanto aqueles indicados como “não tributados ISS” representariam recursos pagos pelo sujeito passivo para a aquisição dos cartões, os quais teriam sido posteriormente distribuídos a beneficiários por ele indicados. Entendeu-se que tal procedimento teria ocultado a causa dos pagamentos, os beneficiários finais e os respectivos fatos geradores das contribuições previdenciárias, que não teriam sido refletidos nas folhas de pagamento nem nas GFIP, conforme registrado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 26 a 35).

Relata-se, ainda, que o Recorrente foi intimado a apresentar GFIP contemplando as remunerações em questão, mas deixou de atender à solicitação, limitando-se a informar que o contrato celebrado com a EDR3 tinha por objeto exclusivamente serviços típicos de publicidade. Diante da ausência de registros suficientes que permitissem a identificação dos beneficiários do programa e dos valores individualmente atribuídos, o lançamento foi efetuado mediante aferição indireta, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 26 a 35).

Quanto às penalidades, a autoridade fiscal esclareceu que, em observância ao princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, II, “c”, do CTN, procedeu à comparação entre a legislação anterior e a introduzida pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, aplicando-se, para cada competência, a penalidade mais favorável ao sujeito passivo, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 26 a 35).

Em face das exigências, a autuada apresentou impugnação de forma individualizada (fls. 175/183; 198/206; 221/229; 244/252 e 267/275), nas quais, em síntese, sustenta que a

fiscalização teria desconsiderado a natureza dos serviços efetivamente prestados pela agência de publicidade, concluindo, de forma presumida, que valores não tributados pelo ISS corresponderiam a remuneração indireta paga a colaboradores por meio de cartões de premiação.

Afirma que todos os valores pagos à EDR3 se referiram exclusivamente à remuneração por serviços típicos de publicidade, como organização de eventos e campanhas promocionais, inexistindo prova de que tenham sido destinados à aquisição de cartões de incentivo ou à remuneração de empregados ou prestadores de serviços.

Alega, ainda, que a fiscalização não produziu prova acerca da efetiva distribuição dos supostos cartões, tampouco identificou beneficiários, valores individualizados ou vínculo que justificasse a incidência das contribuições previdenciárias e das obrigações acessórias correspondentes, apontando contradições na fundamentação adotada pela autoridade lançadora. Ao final, requer o cancelamento integral dos autos de infração, conforme exposto na impugnação.

Em sede de Acórdão de fls. 327/342, a DRJ/SDR considerou que não houve documentos comprobatórios suficientes a demonstrar a totalidade da ilegalidade da cobrança da exação tributária, mantendo, portanto, mantendo em parte o crédito tributário exigido por meio dos autos de infração DEBCADs nºs 37.339.068-8, 37.339.069-6 e 37.339.070-0, bem como manteve integralmente os valores constantes dos autos de infração DEBCADs nºs 37.339.071-8 e 37.339.055-6.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário de fls.349/373, reiterando as teses apresentadas na impugnação, bem como requerendo a improcedência do mencionado auto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca**, Relator

I – DA ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo, é tempestivo e atende aos demais requisitos, razão pela qual, dele conheço e passo à sua análise.

II – PRELIMINARMENTE

II.1 – DA AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não assiste razão ao Recorrente quanto à alegada nulidade do julgamento por cerceamento do direito de defesa.

Inicialmente, cumpre destacar que o processo administrativo fiscal é regido pelo princípio do devido processo legal, assegurando-se ao sujeito passivo o contraditório e a ampla defesa, nos termos do art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, bem como das disposições do Decreto nº 70.235, de 1972. Tais garantias, contudo, não se confundem com direito irrestrito à produção de provas, sendo certo que a atividade probatória deve observar os critérios da pertinência, relevância e utilidade para o deslinde da controvérsia.

Nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, a realização de diligências ou perícias constitui faculdade da autoridade julgadora, a ser exercida quando estas se mostrarem necessárias à formação de seu convencimento, podendo, inclusive, indeferir aquelas que reputar prescindíveis ou impraticáveis. Não se trata, portanto, de imposição legal automática, mas de prerrogativa vinculada ao juízo de necessidade do julgador.

No caso concreto, não se verifica qualquer dúvida por parte da autoridade julgadora de primeira instância que justificasse a adoção de medidas instrutórias adicionais. Ao contrário, a decisão recorrida foi proferida com base no conjunto probatório já constante dos autos, o qual se mostrou suficiente para a formação da convicção administrativa.

A manutenção parcial do lançamento decorreu, não da existência de incerteza quanto aos fatos, mas da ausência de documentação comprobatória idônea por parte do contribuinte, ônus probatório que lhe incumbia, nos termos do art. 373, inciso II, do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, bem como do art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972.

Ressalte-se que os autos de infração e seus anexos atenderam integralmente aos requisitos legais, contendo a identificação do sujeito passivo, a descrição clara e circunstanciada dos fatos geradores, a discriminação das contribuições apuradas, das multas aplicadas e dos juros de mora, bem como a indicação precisa da origem dos valores lançados e dos dispositivos legais infringidos, em consonância com o art. 142 do Código Tributário Nacional.

O Termo de Verificação Fiscal, por sua vez, detalhou de forma minuciosa a origem dos lançamentos, as notas fiscais analisadas, as competências envolvidas, as bases de cálculo apuradas e os critérios adotados pela fiscalização, inclusive quanto à utilização da aferição indireta, esta expressamente amparada pelo art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/1991, diante da não apresentação, pelo contribuinte, das informações necessárias à identificação dos beneficiários e dos valores individualizados.

Dessa forma, não prospera a alegação de que a decisão de primeira instância teria sido proferida de forma prematura ou sem a devida instrução probatória. O que se observa, na realidade, é que a fiscalização e a autoridade julgadora atuaram com base nos elementos fornecidos pelo próprio sujeito passivo, não sendo possível imputar à Administração eventual deficiência probatória decorrente da inércia do contribuinte em comprovar suas alegações.

Cumpre ainda destacar que, conforme dispõe o art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, somente são passíveis de nulidade os atos praticados por autoridade incompetente ou aqueles

que importem em efetivo prejuízo ao direito de defesa, o que não se verifica na espécie. Eventuais irregularidades formais, quando inexistente prejuízo concreto, não ensejam a nulidade do lançamento.

Assim, estando plenamente assegurados o contraditório e a ampla defesa, com a efetiva ciência dos lançamentos e a possibilidade de impugnação e recurso, não há que se falar em violação aos princípios da verdade material, do devido processo legal ou em cerceamento do direito de defesa, razão pela qual a preliminar suscitada pelo recorrente deve ser rejeitada.

II.2 – DA POSSIBILIDADE DE AUTUAÇÃO BASEADA EM PRESUNÇÕES FISCAIS

Não procede a alegação do Recorrente de que os autos de infração teriam sido lavrados com base em meras presunções fiscais, desprovidas de respaldo probatório ou legal.

Diversamente do que sustenta a defesa, o lançamento em exame não decorre de inferência abstrata ou presunção genérica, mas de análise concreta do contrato de prestação de serviços firmado entre as partes, das cláusulas contratuais pactuadas, das notas fiscais emitidas, dos comprovantes de pagamento e da conduta adotada pelo próprio contribuinte ao longo do procedimento fiscal.

Da leitura da Cláusula Primeira do contrato de prestação de serviços (fls. 69/72), verifica-se expressamente que o objeto contratual não se limitava à prestação de serviços típicos de publicidade, mas abrangia a implantação e condução de programa de gerenciamento de premiação, mediante a disponibilização e utilização do denominado “Cartão BB”, com créditos previamente definidos pela contratante, a serem distribuídos a beneficiários por ela indicados, a título de incentivo profissional e como instrumento de publicidade interna.

Nos termos da Cláusula Terceira, os valores creditados nos cartões poderiam ser sacados em espécie nos terminais do Banco do Brasil ou utilizados na aquisição de bens e serviços em todo o território nacional, por meio da rede Visa Electron, circunstância que evidencia a disponibilidade econômica dos valores atribuídos aos beneficiários, afastando qualquer alegação de inexistência de acréscimo patrimonial.

A Cláusula Quarta atribui à contratada a obrigação de fornecer os cartões aos beneficiários indicados pela contratante no prazo máximo de dois dias úteis após o pagamento, bem como de emitir nota fiscal correspondente ao total da premiação acrescido da remuneração pelos serviços prestados, ao passo que a Cláusula Quinta prevê a restituição integral dos valores não distribuídos, o que reforça a conclusão de que os recursos destinados à premiação pertenciam, desde a origem, à contratante.

A análise das notas fiscais emitidas pela EDR3 (fls. 73/119), em cotejo com os comprovantes de pagamento, revela que os valores foram discriminados entre parcelas classificadas como “tributadas” (remuneração pelos serviços prestados) e “**não tributadas ISS**”, correspondentes ao carregamento dos cartões “Expert Card BB”, exatamente nos moldes

previstos no contrato firmado entre as partes. Tal distinção documental afasta a tese defensiva de que inexistiria comprovação quanto à natureza dos pagamentos realizados.

Assim, ainda que a defesa sustente tratar-se de serviços de “marketing de relacionamento”, a documentação constante dos autos evidencia que os valores discutidos foram utilizados para pagamento de prêmios a segurados empregados da fiscalizada, por intermédio de empresa interposta, configurando típica hipótese de remuneração indireta, paga sob a forma de incentivo profissional.

Nessa linha, **a utilização de empresa intermediária para operacionalizar o pagamento de prêmios ou incentivos não desnatura a natureza remuneratória da verba, sobretudo quando os custos do programa são integralmente suportados pela própria empregadora e os beneficiários são por ela indicados.** Tais valores enquadram-se, portanto, no conceito legal de salário-de-contribuição, nos termos do art. 28, incisos I e III, da Lei nº 8.212/1991, sujeitando-se à incidência das contribuições previdenciárias correspondentes.

Ressalte-se, ainda, que a autoridade fiscal não presumiu a infração, mas concluiu pela ocorrência do fato gerador a partir da análise objetiva dos instrumentos contratuais e fiscais, sendo certo que a impossibilidade de individualização dos beneficiários e dos valores percebidos por cada um decorreu exclusivamente da omissão do próprio contribuinte, que, embora intimado (fls.50) e reintimado (fls. 54), deixou de apresentar a documentação hábil e idônea necessária à identificação dos segurados favorecidos pelo programa denominado “Expert Card Campanha BB de Incentivo”.

Diante dessa omissão, mostrou-se legítima a adoção do critério de aferição indireta, expressamente autorizado pelo art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212/1991, não havendo qualquer ilegalidade ou afronta ao devido processo legal. Ao revés, a fiscalização atuou dentro dos limites legais, valendo-se de mecanismo previsto em lei para situações em que o sujeito passivo não fornece os elementos indispensáveis à apuração direta da base de cálculo.

Por fim, não prospera a alegação de que o ônus da prova recairia exclusivamente sobre o Fisco. Uma vez demonstrados os fatos constitutivos do lançamento e evidenciada a existência de pagamentos com potencial natureza remuneratória, competia ao contribuinte comprovar a alegada natureza diversa das verbas, bem como identificar os beneficiários e os valores individualizados, ônus do qual não se desincumbiu.

Dessa forma, inexistindo lançamento baseado em presunções arbitrárias, mas sim em provas documentais, cláusulas contratuais expressas e comportamento omissivo do contribuinte, rejeita-se a alegação de nulidade dos autos de infração por suposta autuação fundada em presunção fiscal.

III – DO MÉRITO

III.1 – DA DECADÊNCIA

Em sede recursal quanto ao tema, a controvérsia cinge-se à verificação da ocorrência de decadência relativamente à competência 07/2006, no âmbito de lançamento de contribuições previdenciárias, tributo sujeito ao lançamento por homologação.

Antes de analisarmos efetivamente a situação trazida aos autos, importante se fazer algumas considerações.

Pois bem, o fato gerador da obrigação tributária constitui o elemento nuclear da incidência tributária, pois é a partir de sua ocorrência que surge, em abstrato, a obrigação de pagar o tributo.

Nos termos do art. 114 do Código Tributário Nacional (CTN), “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Tal definição é complementada pelos arts. 115 a 118 do CTN, que disciplinam os aspectos materiais, temporais e formais da obrigação tributária, deixando claro que o fato gerador somente se aperfeiçoa quando integralmente realizada a situação prevista em lei.

Assim, o fato gerador não se confunde com o lançamento, tampouco com a constituição do crédito tributário. Trata-se de um evento jurídico-material, ocorrido no mundo fático, cuja realização plena autoriza, em momento posterior, a atuação da autoridade administrativa para a formal constituição do crédito. É justamente a partir da ocorrência do fato gerador que se inicia a contagem do prazo decadencial, instituto de direito material que limita temporalmente o poder de tributar do Estado.

No âmbito dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal, aplica-se a regra específica prevista no § 4º do art. 150 do CTN. De acordo com esse dispositivo, não havendo prazo legal expresso para a homologação, esta ocorrerá no prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, extinguindo-se definitivamente o crédito tributário se, nesse interregno, a Fazenda Pública não se manifestar, salvo comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A decadência, por sua vez, encontra previsão no art. 156, inciso V, do CTN, e opera a extinção do próprio crédito tributário em razão da perda do direito material da Fazenda Pública de constituí-lo. Trata-se, portanto, de limite objetivo ao exercício da competência tributária, impedindo que o lançamento seja efetuado após o decurso do prazo legalmente estabelecido. Em outras palavras, a decadência marca o lapso temporal máximo existente entre a ocorrência do fato gerador e a formalização do lançamento.

No caso concreto, o fato gerador das contribuições ocorreu na competência de julho de 2006, momento em que se aperfeiçoou, de forma completa, a situação prevista em lei como suficiente à incidência tributária. Considerando-se a aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN, o prazo decadencial de cinco anos teve início na própria ocorrência do fato gerador, encerrando-se ao final de julho de 2011, inexistindo nos autos qualquer comprovação de dolo, fraude ou simulação que autorizasse o afastamento dessa regra.

Ocorre que o contribuinte somente foi notificado do lançamento em 01/08/2011 (fls. 166), ou seja, após o escoamento do prazo quinquenal contado da ocorrência do fato gerador. Desse modo, quando da formalização do lançamento, já se encontrava extinto o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário relativamente à competência 07/2006, restando configurada, de forma inequívoca, a decadência.

Diante desse contexto fático e jurídico, impõe-se o reconhecimento da decadência do crédito tributário referente à competência de julho de 2006, por força do disposto no art. 150, § 4º, c/c art. 156, inciso V, ambos do CTN, com a consequente exclusão dessa exigência do lançamento.

Outrossim, no caso em comento, ainda que o lançamento em debate diga respeito a valores pagos “extra folha”, é possível inferir que houve recolhimento das contribuições incidentes sobre as remunerações regularmente declaradas, circunstância que atrai, de forma inequívoca, a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN, conforme orientação consolidada no Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Nesse sentido também é o entendimento do CARF, vide Súmula 99, vejamos:

Súmula CARF nº 99:

“Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração”.

Diante do exposto, reconheço a ocorrência da decadência relativamente à competência 07/2006, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, razão pela qual dou provimento ao requerimento do contribuinte, para declarar extinto o crédito tributário correspondente a essa competência, referente aos **DEBCADs nºs. 37.339.068 – 8, 37.339.069 - 6 e 37.339-070 - 0.**

III.2 – DA NATUREZA DO SERVIÇO PRESTADO. DA OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A controvérsia posta nos autos cinge-se à definição da natureza jurídica dos valores pagos pela Recorrente à empresa EDR3, notadamente se tais dispêndios corresponderiam a

despesas com serviços típicos de publicidade e marketing ou se configurariam pagamentos indiretos de remuneração a empregados, sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

A solução da lide exige a análise do conjunto probatório à luz da legislação previdenciária aplicável, sendo certo que, para fins tributários, a natureza das parcelas deve ser aferida a partir de sua substância econômica, e não da forma ou nomenclatura adotada pelas partes, em observância ao princípio da primazia da realidade.

Da leitura do contrato de prestação de serviços firmado entre a Recorrente e a empresa EDR3, verifica-se que o objeto contratual extrapola a mera prestação de serviços publicitários.

Conforme expressamente previsto na cláusula primeira, o **ajuste tinha como finalidade a implantação e condução de programa de gerenciamento de premiação, com critérios definidos pela CONTRATANTE, bem como a disponibilização de cartões (Cartão BB) para pagamento e recebimento de premiações, com créditos previamente estabelecidos e fornecidos pela própria Recorrente aos beneficiários por ela indicados, a título de incentivo profissional e de publicidade interna.**

As cláusulas contratuais subsequentes corroboram essa conclusão. **A cláusula terceira autoriza a utilização dos valores creditados nos cartões para saque em moeda corrente ou aquisição de bens e serviços, o que afasta qualquer caráter meramente simbólico ou eventual da vantagem concedida.**

A cláusula quarta atribui à contratada a obrigação de fornecer os cartões aos beneficiários indicados pela Recorrente e emitir notas fiscais correspondentes ao valor total das premiações, acrescido da comissão pelos serviços prestados.

Já a cláusula quinta estabelece a restituição dos valores não distribuídos, evidenciando que a titularidade econômica dos recursos sempre permaneceu com a Recorrente.

A análise das notas fiscais e dos comprovantes de pagamento confirmam que os valores destinados ao carregamento dos cartões eram destacados daqueles relativos à remuneração da empresa contratada, inclusive com segregação entre parcelas tributadas e não tributadas pelo ISS.

Tal circunstância demonstra que parcela relevante dos montantes pagos não correspondia à contraprestação pelos serviços da EDR3, mas sim a valores destinados ao repasse aos beneficiários indicados pela própria Recorrente.

Nesse cenário, ainda que se reconheça a execução de atividades de marketing e promoção institucional pela empresa contratada, resta evidente que os valores ora exigidos se referem a pagamentos efetuados aos segurados empregados da Recorrente, por meio de empresa interposta, a título de incentivo profissional. Trata-se, portanto, de típica hipótese de pagamento indireto de remuneração, o que não descaracteriza o fato gerador das contribuições previdenciárias.

Nos termos do art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, integram o salário-de-contribuição todas as parcelas pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, vejamos:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

À época dos fatos geradores, inexistia previsão legal que excluísse os prêmios por desempenho ou incentivos profissionais da base de cálculo das contribuições previdenciárias, sendo certo que tal exclusão somente foi introduzida com a Reforma Trabalhista de 2017, sem eficácia retroativa.

Quanto à alegação de inexistência de prova quanto à identificação dos beneficiários das premiações, verifica-se que tal lacuna decorreu da omissão da própria Recorrente, que, embora devidamente intimada e reintimada, deixou de apresentar a documentação necessária à individualização dos empregados beneficiados e dos valores pagos em cada competência.

Diante dessa omissão, correta foi a adoção do critério de aferição indireta, nos termos do art. 33, § 3º, da Lei nº 8.212, de 1991, técnica legalmente prevista e fundada em elementos concretos constantes dos autos, não se confundindo com presunção arbitrária.

Não procede, portanto, a alegação de que o lançamento teria sido baseado em meras presunções.

Diante do conjunto probatório e do arcabouço normativo aplicável, resta caracterizado que os valores pagos pela Recorrente à empresa EDR3, relativos ao programa de premiação operacionalizado por meio de cartões, configuram remuneração indireta aos seus empregados, integrando o salário-de-contribuição, nos termos do art. 28, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991.

Comprovada a omissão de informações essenciais por parte da Recorrente, legítima a adoção da aferição indireta prevista no art. 33, § 3º, da referida lei, inexistindo nulidade ou vício no lançamento.

Ainda sobre o tema, importante mencionar a jurisprudência deste Conselho:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/02/2007 a 31/05/2008 DECADÊNCIA. A ocorrência de dolo, fraude ou simulação afasta a possibilidade de homologação do pagamento de que

trata o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional e remete a contagem do prazo decadencial para a regra geral prevista no art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SÚMULA CARF Nº 148. O descumprimento de obrigação tributária acessória é hipótese que se submete ao prazo decadencial descrito no CTN, art. 173, I. JUROS DE MORA TAXA SELIC INCIDÊNCIA A partir de 1º de abril de 1995, 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 (Súmula CARF nº 4). JUROS MORATÓRIOS. MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, sobre o valor correspondente a multa de ofício. DECISÃO DE PISO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Tendo a autoridade julgadora de primeira instância demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, bem como refutado e enfrentado todos os argumentos expostos na defesa inaugural, não há que se falar em nulidade do lançamento.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS. PRÊMIO INCENTIVO. A empresa é obrigada a recolher as contribuições incidentes sobre os pagamentos efetuados a segurados prestadores de serviços a título de prêmio incentivo, pois se tratam de parcelas de caráter remuneratório, ainda que tenham ocorrido mediante a interposição de pessoa jurídica. **AFERIÇÃO INDIRETA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE** Constatada sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, por parte da empresa ou ainda se ficar constatado que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração de segurados a seu serviço, pode a fiscalização, sem prejuízo da penalidade cabível, levantar de ofício importância que apurar devida, resultando no lançamento por aferição indireta, que encontra amparo nos § 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91. MULTA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETROATIVIDADE BENIGNA. A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser recalculada a multa devida com base no art. 35 da Lei 8.212/1991. MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA. A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser recalculada a multa devida com base no art. 32-A da Lei 8.212/1991. (grifei)¹

Assim, não assiste razão à Recorrente, devendo ser mantida a exigência das contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a título de incentivo profissional.

¹CARF. Acórdão nº 2001-007.584 1ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/1ª Turma Extraordinária. Processo nº 10803.720045/2013-35. Data da sessão: 25 de novembro de 2024. Relator(a): WILSON DE MORAES FILHO

III.3 – DA APLICAÇÃO DA MULTA E SUA RETROATIVIDADE

O Recorrente sustenta que, na hipótese de manutenção dos lançamentos, as multas aplicadas devem observar os princípios da legalidade, da proporcionalidade e, sobretudo, da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, inciso II, do CTN, com a aplicação da penalidade mais favorável dentre aquelas previstas na legislação vigente à época dos fatos e aquela posteriormente introduzida.

No caso em exame, verifica-se que sobre as contribuições previdenciárias apuradas foi aplicada multa de mora no percentual de 24%, com fundamento no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, em sua redação anterior à Medida Provisória nº 449/2008.

Ademais, foi imputada à Recorrente infração consistente na prestação inexata de informações em GFIP, com aplicação das multas previstas no art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, bem como da multa de ofício, nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Ocorre que o tema se encontra atualmente pacificado no âmbito do CARF, conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 196, aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 21/06/2024, com vigência a partir de 27/06/2024, a qual dispõe expressamente sobre a forma de aferição da retroatividade benigna em casos envolvendo multas por descumprimento de obrigação principal e acessória relacionadas à GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à MP nº 449/2008, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 196

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Nos termos da referida súmula, a análise da retroatividade benigna deve ser realizada de forma comparativa, observando-se:

(i) quanto à obrigação principal, os valores das multas lançadas com base na antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 devem ser

confrontados com aqueles que seriam devidos segundo a nova redação introduzida pela MP nº 449/2008, sendo certo que, nessa hipótese, a multa encontra-se limitada ao percentual máximo de 20%;

(ii) quanto à multa por descumprimento de obrigação acessória, decorrente da falta ou inexatidão de informações em GFIP, os valores exigidos com fundamento no art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991 devem ser comparados com aqueles previstos no art. 32-A da mesma lei, introduzido pela Lei nº 11.941/2009, aplicando-se, em cada situação, a penalidade mais favorável ao contribuinte.

Dessa forma, ainda que subsistam os lançamentos relativos às contribuições previdenciárias e às obrigações acessórias, é imperiosa a observância da retroatividade benigna, com a revisão das multas aplicadas, mediante a comparação entre os regimes sancionatórios antigo e posterior, adotando-se, em cada caso, aquele que resulte em menor ônus ao sujeito passivo.

Ante o exposto, assiste razão ao Recorrente quanto à aplicação da retroatividade benigna, devendo as multas exigidas:

- quanto à obrigação principal, ser revistas com base na comparação entre a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 e a redação posterior conferida pela MP nº 449/2008, observando-se o limite máximo de 20%;
- quanto à obrigação acessória, ser recalculadas mediante a comparação entre as penalidades previstas no art. 32, IV, §§ 4º e 5º, e aquelas estabelecidas no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, aplicando-se, em cada hipótese, a multa mais favorável ao contribuinte.

Assim, dou provimento parcial ao recurso, para determinar a readequação das multas, nos termos da Súmula CARF nº 196.

IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso, rejeito as preliminares arguidas, e no mérito voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO para:

- I- ser excluída da exação tributária a cobrança da competência 07/2006 quanto aos DEBCADs nºs. 37.339.068 – 8, 37.339.069 - 6 e 37.339-070 – 0, em razão da decadência;

II- se mais favorável ao contribuinte, adequar a aplicação da multa por descumprimento de obrigação principal e acessória aos moldes da Súmula CARF nº 196, mantendo-se a decisão da DRJ quanto às demais exações.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca