



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

Processo nº 10920.001989/2010-21
Recurso nº 921.959 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.922 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2012
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente KG - MOTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/08/2008

NULIDADE. INEXISTÊNCIA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. MULTA DE OFÍCIO. OBSERVÂNCIA DA LEI MAIS BENÉFICA.

A simples indicação incorreta do endereço no auto de infração não é causa de nulidade do auto de infração, notadamente quando a cientificação do débito foi realizada pessoalmente.

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.

Em relação a 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.

PREMIAÇÃO DE INCENTIVO. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

As premiações de produtividade devem ser compreendidas no conceito de remuneração de empregados e contribuintes individuais, fazendo parte do campo de incidência da contribuição previdenciária.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada 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 votaram em

manter a multa aplicada; b) em dar provimento ao recurso voluntário, nas preliminares, para afastar a responsabilidade dos administradores da recorrente. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira que votaram em dar provimento parcial para deixar claro que o rol de co-responsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo Fisco, já que, posteriormente, poderá servir de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos do voto do(a) Relator(a); c) em negar provimento ao recurso, no mérito, na questão da não integração ao Salário de Contribuição (SC) dos valores referentes a cartão de incentivo, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Mauro José Silva. Declaração de voto: Marcelo Oliveira.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Redator designado.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Declaração de Voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa KG MOTOS LTDA em face da decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte e manteve o lançamento de débito referente ao período de 01/01/2006 a 31/12/2008.

2. Conforme informado no relatório fiscal, a constituição do lançamento de débito se deu com base na constatação de ausência de declaração (GFIP) e recolhimento de contribuições previdenciárias devidas pela empresa, calculadas sobre as remunerações mensais de seus segurados empregados:

“1. Trata-se de AI lavrado contra a empresa acima com a finalidade de se promover o lançamento de ofício das seguintes contribuições destinadas à Seguridade Social a cargo da empresa, não recolhidas e não declaradas em GFIP’s:

1.1. Sobre as remunerações mensais de seus segurados empregados, por serviços prestados (art. 22, inciso I, da Lei n.º 8.212/1991);

1.2. Para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre as remunerações mensais de seus segurados empregados (art.22, inciso II, da Lei n.º 8.212/1991)” (ff. 15 e 16)

3. O acórdão recorrido, afastou os argumentos trazidos pelo contribuinte, e restou ementado nos termos que hora transcrevo:

“AUTO DE INFRAÇÃO. ENDEREÇO INCORRETO.

A simples indicação incorreta do endereço no auto de infração não é causa de nulidade do auto de infração, notadamente quando a cientificação do débito foi feita pessoalmente.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. INDICAÇÃO DE PESSOAS LIGADAS À SOCIEDADE.

A mesa indicação de pessoas no Relatório de Vínculos não implica em sua sujeição passiva.

REMUNERAÇÃO. CARTÕES-PRÊMIO.

Os prêmios pagos de forma habitual e de cunho contraprestativo dos serviços prestados pelo trabalhador caracterizam-se como remuneração, devendo sofrer incidência de contribuição previdenciária.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS, INCOMPETÊNCIA DAS DRJ.

As Delegacias Regionais de Julgamento não são competentes para se pronunciar acerca de Representações Fiscais para Fins Penais encaminhadas ao Ministério Público.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido” (ff. 322)

4. Na busca de reverter o julgamento de primeira instância, o contribuinte apresentou recurso voluntário aduzindo, em síntese:

- a) preliminarmente, repete a argumentação trazida em sede de impugnação para defender a nulidade do auto de infração, tendo em vista que o endereço da sede da autuada está incorreto nos autos, o que caracterizaria vício formal;
- b) que é indevida a atribuição de responsabilidade tributária subsidiária aos sócios da empresa, motivo pelo qual devem ser excluídos da presente autuação todas as pessoas físicas, diretores, sócios e contadores relacionados no “Relatório de Vínculos”;
- c) no mérito, alega que o pagamento de prêmio não possui natureza jurídica de salário o que impede a incidência de contribuição social previdenciária;
- d) não ocorreu o pagamento de premiação durante toda a contratualidade, mas sim durante determinados períodos, que serviram para o crescimento da empresa;
- e) os pagamentos realizados por intermédio do *marketing* de incentivo possui características próprias e distintas do conceito de remuneração previsto na legislação trabalhista, por se tratar de promessa de recompensa de natureza excepcional e que será facultativamente implementada pelo funcionário, por conseguinte sua natureza jurídica é indenizatória;
- f) a incompatibilidade entre a aplicação da multa de ofício cumulada com a incidência da taxa SELIC, pois não pode haver cobrança de juros sobre multa aplicada;
- g) não há que se falar em representação fiscal para fins penais, pois tal fato somente poderá ocorrer após proferida a decisão final na esfera administrativa;
- h) por fim, afirma que encontra-se à disposição deste conselho para juntar demais documentos que façam-se necessários.

5. Não houve apresentação de contrarrazões por parte do fisco e os autos foram encaminhados à apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

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

Autenticado digitalmente em 21/01/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digit

almente em 29/01/2013 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 07/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencido

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

2. Preliminarmente, aduz o contribuinte que o auto de infração deve ser considerado nulo, pois “o endereço da sede da Recorrente é essencial para dar força ao ato administrativo combatido, e seu incorreto preenchimento é fatos de nulidade absoluta da autuação”.

3. E não obstante o bom arrazoadado trazido pela empresa, entendo que razão não lhe assiste. Isso porque o documento fiscal, na forma em que foi constituído, atingiu sua finalidade essencial, qual seja, dar ciência ao contribuinte da atuação do fisco, que, inclusive, apresentou sua impugnação tempestivamente. Destaque-se que o contribuinte recebeu pessoalmente os documentos relativos ao débito, de maneira que o erro no endereço da empresa não vicia o procedimento perfilhado pelo auditor fiscal.

4. Por fim, cumpre ressaltar que o lançamento encontra-se devidamente fundamentado e motivado, em consonância com o que determina a legislação que rege o processo administrativo fiscal, notadamente o art. 50, da Lei n.º 9.784/99 e art. 38, do Decreto 7.574/2011. Assim, não há que se falar em anulação do lançamento fiscal, no que rejeito a preliminar levantada pelo contribuinte.

DA RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR E DOS SÓCIOS

5. A recorrente sustenta que “devem ser excluídos da presente autuação, todas as pessoas físicas, diretores, sócios e contador, em face de não possuírem responsabilidade tributária perante os lançamentos efetuados neste AI” (f. 344). E neste ponto, entendo que assiste razão a recorrente.

6. A responsabilidade da pessoa física não pode decorrer da simples falta de pagamento de tributo. É inquestionável que o lançamento tributário tem sua exigibilidade em face da sociedade contribuinte. Porém, o que é questionável é a exigibilidade de tais créditos perante o administrador dessa sociedade.

7. A sujeição passiva da obrigação principal no direito tributário, como é sabido, se dá de duas formas: por contribuição (CTN 121, parágrafo único, inciso, I) ou por responsabilização (CTN 121, parágrafo único, inciso II). No caso em tela, inegável a condição de contribuinte da sociedade. De outro lado, é completamente dúbia a condição de responsável do administrador por esses créditos.

8. Inexiste, no direito tributário pátrio, espécie de responsabilização objetiva do sócio por créditos tributários inadimplidos pela sociedade. O que o sistema prevê é a

responsabilidade tributária do administrador por atos irregulares – atos ultra vires –, seja este administrador sócio ou não.

9. A forma da responsabilização daquele que exerça cargo de administração ou gerência encontra-se presente no art. 135, inc. III do CTN, que dispõe:

“Art. 135 – São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...] III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

10. Sem a presença dos requisitos do art. 135, não há de se falar em responsabilidade do sócio administrador. Nesse sentido leciono o prof. Luciano Amaro:

“Para que incida o dispositivo, um requisito básico é necessário: deve haver prática de ato para qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade. Se inexistir esse ato irregular, não cabe a invocação do preceito em tela”(in Direito Tributário Brasileiro. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. P.319).

11. *In casu*, o fisco não colacionou aos autos nenhuma manifestação que delimite a ter havido a prática de ato para o qual os relacionados não detivessem poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto da empresa.

12. Em uníssono é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO. ART. 135, III. DO CTN.

PRECEDENTES.1. A arguição da exceção de pré-executividade com vista a tratar de matérias de ordem pública em processo executivo fiscal – tais como condições da ação e pressupostos processuais – somente é cabível quando não for necessária, para tal mister, dilação probatória. 2. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei contrato social ou estatutos.3. Recurso especial provido”[g.n] (REsp 426.157/SE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 18.08.2006 p. 361).”

13. Assim, ante a impossibilidade de responsabilização tributária dos administradores da recorrente pelos créditos lançados (art. 135 do CTN), devem ser excluídos da relação de vínculos as pessoas nele relacionadas.

DO PAGAMENTO COM CARTÃO PREMIAÇÃO

14. Narra o relatório fiscal que o lançamento de débito contra o contribuinte se deu com base nas “parcelas remuneratórias pagas ou creditadas aos segurados empregados por serviços prestados, efetuadas mediante créditos em cartões eletrônicos de premiação, não relacionadas em folhas de pagamento, nem declaradas em GFIP’s” (f. 16).

15. Em contrapartida, alega a recorrente, que os valores pagos em cartão premiação não tem qualquer relação remuneratória, portanto não podem ser objeto de incidência de contribuições sociais previdenciárias.

16. Dessa forma, verifica-se que o cerne da controvérsia trazida nos autos consiste em considerar, ou não, o pagamento de quantias por meio do chamado cartão premiação a empregados como base de cálculo de contribuições previdenciárias.

17. Assim, inicio a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre a rubrica levantada pelo auditor fiscal, por meio de cartão de incentivo, tomando como base o conceito de salário, a habitualidade e o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Da Previsão Constitucional

18. Como é cediço, a contribuição social do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada está baseada na folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. A base jurídica originária para a incidência do tributo está na Constituição Federal, *verbis*:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

*a) a **folha de salários** e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;”*

19. Dessa forma, a remuneração percebida em razão do trabalho prestado pelo trabalhador será a base de cálculo das contribuições previdenciárias. É imperioso que haja um perfeito enquadramento dos valores que se pretende lançar, em “salário” para, em seguida, concluir sobre a incidência, ou não, do tributo na hipótese de premiação de empregados, em virtude do implemento de programas de marketing de incentivo.

20. A respeito do modo como deve ser interpretado os dispositivos constitucionais o Supremo Tribunal Federal – STF no julgamento do RE 166.772/RS firmou entendimento no sentido de que as definições postas no art. 195, I, da Constituição Federal devem ser interpretadas de forma restritiva e em conformidade com a dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho, mesmo para fins previdenciários. Pois deve-se evitar admitir um conceito de remuneração para o direito previdenciário e outro para o trabalhista.

21. Nesse sentido, transcrevo abaixo trechos dos votos proferidos pelos Ministros Celso de Mello e Moreira Alves:

a) Celso de Mello: “a locução constitucional “folha de salários”, inscrita no art. 195, I, da Carta Política, há de ser definida em função de critérios estritamente técnicos, a serem considerados

na exata e usual dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho."

b) Moreira Alves: "(...) realmente já foi demonstrado, desde o voto do eminente Ministro Relator e em alguns dos votos que o seguiram, que a expressão "salário" é usada univocamente na Constituição no sentido de salário trabalhista. Mesmo para fins previdenciários – como se vê do art. 201 -, "salário" está empregado no sentido de remuneração em decorrência de vínculo empregatício."

c) Marco Aurélio: "Descabe dar a uma mesma expressão – salário – utilizada pela Carta relativamente a matérias diversas, sentidos diferentes, conforme os interesses em questão. Salário, tal como mencionado no inciso I do art. 195, não pode se configurar como algo que discrepe do conceito que se lhe atribuiu quando se cogita, por exemplo, da irredutibilidade salarial, inciso VI do artigo 7º da Carta."

22. O termo "salário" não é próprio do direito tributário. O salário nasce de uma relação privada, ou seja, de um contrato de trabalho, sendo regulado por essa esfera do direito. Em vista disso, as exigências que tenham por base de cálculo o valor do salário pago ao empregado deverão fundar-se nas prescrições de direito do trabalho, que delimitam sua abrangência.

23. Assim sendo, o conceito de salário e remuneração utilizado na Constituição e na legislação trabalhista é unívoco e deve expressar 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 os valores que a justiça trabalhista não considere como salário.

24. Caminhando neste sentido, vejo com restrição a ideia de que os valores pagos a título de incentivo, por intermédio de empresas de marketing promocional ou equivalente, sejam cunhados de imediato como base de cálculo da contribuição social previdenciária. Notadamente se inserido no conceito a habitualidade dos pagamentos para efeito de considera-los como ganhos habituais. E isso é importante porque faço um cotejamento entre os arts. 195 e 201 da Carta Magna.

25. O art. 201 a Carta magna prevê como a previdência social será organizada e sobre quais valores haverá incidência da contribuição social, sendo que nesse dispositivo ele dispõe que os ganhos habituais serão considerados como base de cálculo.

"Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

(...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei."

26. Como se constata da leitura do art. 201 da CF/88 a constituição considera como base de cálculo da contribuição os ganhos habituais. Nesse campo, a habitualidade é um

dos elementos fundamentais para se determinar se o pagamento feito deve ou não ser considerado como salário e como tal, ser computado para fins de contribuição previdenciária. Mas o que é habitualidade?

27. Habitualidade, conforme o Dicionário Aurélio, é o que ocorre de maneira comum, frequente, ainda que de maneira espaçada, tudo aquilo que “se faz, ou que se sucede por hábito, comum, vulgar, frequente, usual”. O conceito contrasta com o ganho eventual que, conforme a mesma obra, é algo que depende de acontecimento incerto, casual, fortuito, acidental.

28. De tal forma, numa relação de trabalho pode haver, além dos pagamentos contratuais, pagamentos eventuais e aleatórios, o que torna essencial considerar a natureza jurídica de cada um para fazer incidir ou não o tributo.

29. No caso dos autos trata-se de pagamentos realizados a título de incentivo por produtividade (prêmio), por meio de cartão premiação. Tais pagamentos ocorrem quando determinada empresa fixa metas e impõe requisitos para que os empregados auferam resultados financeiros ou de outra natureza, poderemos concluir que, em certos casos, não estaremos diante de uma prestação aleatória, tampouco habitual, conforme os conceitos expostos, pois não se trata de algo que será feito com habitualidade com relação ao mesmo empregado, pois necessita de cumprimento de determinadas condições preestabelecidas e tampouco se trata de um evento sujeito ao acaso ou ao fortuito, trata-se desse modo de uma conduta eventual, posto que falamos de algo que será perseguido pelo empregado, mas o seu resultado será incerto.

30. O pagamento de determinado benefício ao empregado que atingir metas preestabelecidas é apenas uma das modalidades que fazem parte do chamado “marketing de incentivo” ou “programas de incentivo” implementados por determinada empresa. Sobre o conceito dessa atividade, Elidie P. Bifano e Luciana Aguiar, especialistas em direito tributário e economia, assim delimitam o termo:

“Programa de incentivo pode ser definido como ação planejada e orientada para motivar toda e qualquer pessoa ou grupo de pessoas, de uma empresa ou não, oferecendo reconhecimento e recompensa por meio de premiação. Os beneficiários podem estar compreendidos em equipes de vendas, distribuidores, revendedores, serviços pós-vendas, assistência técnica, controle de qualidade, atendimento ao cliente e similares. Toda campanha dessa natureza tem seu início no planejamento e na criação, quando se determinam os objetivos e metas que a campanha pretende atingir, o público-alvo, a marca da campanha (logotema), o universo de ambientação e as formas de premiação. Após essas fases, faz-se o lançamento da campanha que será o marco inicial decisivo para atrair o interesse e consequente adesão do público-alvo.

Os programas de incentivo são instrumentalizados e documentados por regulamentos claros e objetivos, com explicação detalhada sobre a mecânica de avaliação e premiação, o que lhes atribui transparência e credibilidade, potencializando as adesões e aumentando o número de participantes.”

31. Com efeito, trata-se de uma forma de motivação interna dos funcionários, colaboradores ou prestadores de serviços de uma empresa. Há quem diga que essa prática faz parte do denominado endomarketing, atividade que surgiu em 1990, desenvolvida pelo setor de recursos humanos, para estabelecer uma comunicação interna com os funcionários de uma empresa com o intuito de aumentar e estimular a produtividade e, por consequência, atingir a satisfação dos seus empregados.

32. Não me coloco na linha daqueles que entendem que há salário pago pelo simples fato de o pagamento desse incentivo ter como condição resolutive o alcance de metas de produtividade, de maneira que, receberá o benefício aquele funcionário que cumprir sua função atingindo a meta de produtividade estabelecida pela empresa. Trata-se de uma estratégia de gestão de pessoal da empresa que a fará ser mais produtiva e acelerará o seu crescimento dentro do mercado, premiando o empregado pelo cumprimento de determinada finalidade instituída pelo empregador, no caso, o atingimento de metas, tanto em espécie, equipamentos, passagens aéreas, etc.

33. Nesta linha de raciocínio temos várias rubricas dentro do escopo trabalhista, as quais não há base de cálculo de contribuição social previdenciária, como é o caso dos valores recebidos a título de Participação nos Lucros ou Resultados das empresas, de abono Salarial do PIS equivalente ao valor de um salário mínimo, dentre outros.

34. Alerta-se que a ferramenta "cartão de premiação" é examinada somente na hipótese em que o beneficiário pode utilizá-la se atingir os níveis de comprometimento exigidos pelo encomendante para fazer jus a esse benefício. Assim a utilização do cartão, do ponto de vista operacional, depende sempre de autorização do emitente de comum acordo com o encomendante, de tal sorte que nenhum detentor se torna, automaticamente, beneficiário se não tiver preenchido as condições para tanto.

Do Entendimento da Justiça do Trabalho

35. Retornando ao conceito do que pode ser considerada verba salarial, o fator 'habitualidade' será importante para a minha posição. Dentro da interpretação do que constitui salário-de-contribuição, a Justiça do Trabalho têm decidido que estes valores pagos habitualmente integram o montante do salário, sendo assim passível de incidência do tributo. Todavia a Corte trabalhista pondera que, quando não há habitualidade ou quando os valores são pagos esporadicamente ao mesmo empregado, não é coerente entender que esses valores sejam considerados base de cálculo de contribuição social pelo fisco.

36. Vê-se que o direito do trabalho abrange ao conceito de salário não só a remuneração fixa e ajustada entre empregado e empregador em retribuição a execução de suas atividades, mas também outros valores percebidos em decorrência do vínculo empregatício (gorjetas, comissões, percentagens e gratificações). Dispõe o artigo 457 da CLT, *in verbis*:

"Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador."

37. Para a CLT salário é a retribuição pelo trabalho prestado, paga diretamente pelo empregador. Esse conceito bem simples traduz o que é salário no

ordenamento jurídico brasileiro e suas principais características, pois só é salário aquilo que é pago pelo empregador e somente aquilo que corresponda a uma retribuição, que represente um acréscimo patrimonial pelo trabalho prestado.

38. Arnaldo Sussekind comenta que “remuneração é a resultante da soma do salário percebido em virtude do contrato de trabalho e dos proventos auferidos de terceiros, habitualmente, pelos serviços executados por força do mesmo contrato”. Sérgio Pinto Martins, por sua vez, define remuneração como “o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, mas decorrentes do contrato de trabalho, de modo a satisfazer suas necessidades básicas e de sua família. caracteriza-se a remuneração como uma prestação obrigacional de dar. Não se trata de obrigação de fazer, mas de dar, em retribuição pelos serviços prestados pelo empregado ao empregador, revelando a existência do sinalagma que é encontrado no contrato de trabalho. essa remuneração tanto pode ser em dinheiro, como em utilidades, de maneira que o empregado não necessite compra-las, fornecendo o empregador tais coisa (...)”.

39. Tratando-se de binômio salário-remuneração, Amauri Mascaro enfatiza que salário “é **uma qualificação jurídica** que acarreta reflexos na área trabalhista, previdenciária e tributária, sendo que tais reflexos interdisciplinares levam a uma concepção ampla de salário mas que não pode ser tão larga a ponto de desestimular certas concessões por parte do empregador, especialmente sob a forma de serviços e utilidade sendo.

40. A legislação trabalhista menciona o “salário”, termo largamente utilizado para referir-se, de forma genérica, à remuneração do empregado. Insta mencionar a definição do termo sob a ótica de Amauri Mascaro do Nascimento, em sua obra “Curso de Direito do Trabalho”. Editora Saraiva: São Paulo. 18ª Edição, p. 717, in verbis:

“é a totalidade das percepções econômicas dos trabalhadores, qualquer que seja a forma ou meio de pagamento, quer retribuem o trabalho efetivo, os períodos de interrupção do contrato e os descansos computáveis na jornada de trabalho”.

41. *In casu*, o auditor fiscal autuou a empresa por considerar salários os valores pagos a título de “prêmio por produtividade”, conforme Relatório Fiscal de ff. 16 a 21, ocorre que como já mencionamos o conceito de salário deve ser interpretado conforme a conceituação trabalhista.

42. Para a Corte trabalhista o pagamento de prêmios eventualmente são vinculados a comportamentos e resultados de ordem pessoal do empregado e entende que o implemento desse incentivo está diretamente vinculado à produtividade e não se trata de uma retribuição pelo trabalho, pois foi espontaneamente outorgado pelo empregador, vinculado a uma meta preestabelecida pela empresa, e pode a qualquer momento ser suprimido pela empresa se o trabalhador não preencher os requisitos para o reconhecimento da vantagem. O que não ocorre quando falamos de salário, um dos elementos do contrato de trabalho bilateral e que não poderá ser suprimido por liberalidade do empregador, portanto não há como incluir tais rubricas no conceito de salário.

43. O Tribunal pondera que quando esse prêmio é **pago habitualmente**, ele passa a se confundir com o salário do empregado pois o empregado contará com o pagamento do prêmio correspondente, no seu orçamento mensal.

44. Conforme o entendimento do Tribunal Superior do Trabalho “a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido a natureza salarial do prêmio assiduidade, desde que **não tenha caráter eventual**, como na hipótese do prêmio esporádico, ou prêmio troféu.” (Acórdão da 2ª, Turma nº RR-540686/1999, de 11 Dezembro 2002, TST. Tribunal Superior do Trabalho, Recurso n.º RO-2977/1998-000-03.00, Ministro Renato de Lacerda Paiva).

45. Assim, é indiscutível que havendo habitualidade em sua prestação, passam a assumir um novo papel no contrato de trabalho do empregado, qual seja, própria remuneração. Portanto, demonstrado então a habitualidade na concessão das referidas gratificações (ou prêmios), é inevitável o reconhecimento da natureza salarial de tal parcela, razão pela qual, deverá refletir na incidência de contribuições previdenciárias, considerado a expansão do salário.

46. Cumpre citar a jurisprudência do TST, apenas para firmar o entendimento:

“INTEGRAÇÃO DOS PRÊMIOS. O entendimento dominante nesta Corte é no sentido de que os prêmios pagos habitualmente detêm natureza jurídica salarial, nos exatos termos do artigo 457, § 1º, da Consolidação das Leis do Trabalho. Recurso de revista de que não se conhece. (Processo: RR - 520500-08.2004.5.09.0004 Data de Julgamento: 23/05/2012, Relator Ministro: Pedro Paulo Manus, 7ª Turma, Data de Publicação: DEJT 25/05/2012).

RECURSO DE REVISTA. SALÁRIO PAGO FORA DA FOLHA DE PAGAMENTO. INTEGRAÇÃO À REMUNERAÇÃO. O Tribunal Regional constatou que as Reclamadas depositavam, com habitualidade, créditos em cartões magnéticos como contraprestação às metas atingidas pelo Reclamante. Por entender que as Reclamadas pagavam verbas salariais fora da folha de pagamento, a Corte de origem decidiu manter a determinação de integração ao salário das referidas verbas. Registrado que o dinheiro depositado nos cartões representava correspondência às metas atingidas pelo Reclamante e era pago com habitualidade, a decisão de integração ao salário da verba não ofende o art. 457 da CLT, pois, nos termos do referido dispositivo, compreende-se na remuneração do empregado toda parcela paga como contraprestação do serviço. Ressalta-se que este Tribunal Superior tem decidido que o pagamento de prêmio por alcance de metas adquire natureza salarial quando pago com habitualidade. Recurso de revista de que não se conhece.

(...)

Recurso de revista de que se conhece e a que se dá provimento. (Processo: RR - 104400-04.2007.5.03.0037 Data de Julgamento: 07/03/2012, Relator Ministro: Fernando Eizo Ono, 4ª Turma, Data de Publicação: DEJT 23/03/2012).

PRÊMIO. NATUREZA JURÍDICA. ART. 457, § 1º, DA CLT.

Deixando o acórdão regional de consignar a habitualidade do pagamento da verba denominada prêmio objetivo, e tendo registrado que a sua percepção não correspondia ao pagamento pela regular e obrigatória prestação de serviços, não há que se cogitar acerca da violação literal do artigo 457, parágrafo 1º,

da CLT, porquanto o prêmio pago como incentivo ao melhor desempenho do empregado não possui conotação salarial, já que esta se reserva apenas às verbas decorrentes da contraprestação direta pelo empregador dos serviços realizados pelo empregado. Incide, à hipótese, o teor do Enunciado n. 221 do TST, com óbice ao destrancamento da revista. ((TST – 4ª T., AIRR 783.871/2001.7, Rel. Juiz convocado Luiz Antonio Lazarim, DJ de 25-02-2005)

Trechos do voto: “a verba denominada prêmio objetivo foi instituída pela ré para gratificar aqueles vencedores que conseguissem atingir metade de vendas traçadas pela empresa, podendo o valor desta premiação variar de acordo com o volume das metas atingidas. Logo, é inequívoco que esta parcela tinha por objetivo recompensar e incentivar atributos individuais, sendo certo que as condições dessa benesse estão estipuladas pelo empregador como liberalidade sua, não possuindo, pois, o caráter de pagamento compulsório insito aos salários”.

Os prêmios pagos aos obreiros, por liberalidade patronal, que dependem do implemento de determinada condição, não possuem natureza salarial, razão pela qual não integram a remuneração do empregado. (TST – 2ª T, RR 316.466/96.0, Rel. Min. José Bráulio Bassini)

O prêmio desempenho não integra o salário. Recurso de Revista provido para declarar que a parcela “prêmio desempenho” não integra o salário, não gerando, portanto, os reflexos deferidos quer ficam excluídos (TST – 3ª T, RR 175549/95, Rel. Min. Zito Calasãs)”

47. Dessa feita, resta patente a impossibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre as premiações ofertadas em razão dos implementos de campanhas de marketing de incentivos quando ficar clara a inabitualidade dos pagamentos, bem como fundadas em eventos a serem cumpridos pelos empregados.

48. Nessa esteira, cumpre citar ainda o entendimento de Sérgio Pinto Martins em sua obra “Direito da seguridade social” a respeito dos ganhos habituais, onde ele ressalta que na Constituição Federal, art. 201, § 11 dispõe que somente “os ganhos habituais do empregado serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão dos benefícios” e esclarece:

“ganhos” serão as prestações fornecidas ao empregado de maneira periódica, incluindo tanto o pagamento em dinheiro, como o fornecimento de utilidade. “habitual” é o que é feito com costume, de forma repetida, duradoura, frequente.

será considerado ganho habitual qualquer prestação proporcionada ao empregado que seja repetida no tempo, tendo, portanto, habitualidade.

(...)

Sobre ganhos eventuais não incidirá a contribuição previdenciária.

49. Dessa forma, o incentivo em questão não possui natureza de remuneração de que trata o art. 195, inc. I, alínea “a, ou do art. 201, §11, da Constituição Federal, o art. 22 ou qualquer outro da Lei nº 8.212/91, haja vista que a relação de que estamos tratando não se enquadra na hipótese de incidência prevista em tais dispositivos normativos.

50. O conceito da verba ora em discussão poderia amoldar-se perfeitamente ao instituto de promessa de pagamento futuro a alguém, sob uma condição resolutiva, por ter caráter recompensatório e não haver qualquer conotação inerente à remuneração paga no âmbito de um contrato de trabalho.

51. A respeito do prêmio pago a empregados e a sua não relação com a remuneração, Amauri Mascaro do Nascimento preleciona: “**os prêmios não têm natureza salarial unicamente enquanto não habituais**, assim considerados os feitos a esse título, por exemplo, uma vez por ano ou em função de campanhas de incentivo à produção eventualmente realizadas pela empresa especialmente quando não pagos em dinheiro, mas em outras vantagens como uma viagem ao exterior etc”

52. Na esteira desse raciocínio asseverou Valentin Carrion (in Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho – 28ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2003, p. 297): “*Gratificações. Somente as não habituais deixam de ser consideradas como ajustadas; as demais integram-se na remuneração para todos os efeitos. É a aplicação do princípio de que todas as vantagens obtidas pelo empregado aderem ao contrato definitivamente*”.

53. Reforça o entendimento, o posicionamento de Wagner Balera ao emitir parecer na consulta solicitada pela Associação de Marketing Promocional (AMPRO) publicado na obra “O marketing de incentivo e as contribuições sociais”, p. 115:

“Premiações conferidas a quem deu cabal cumprimento a certas e determinadas metas, nada mais são do que incentivos ao bom desempenho no trabalho, vantagens esporádicas e estímulos à disputa leal entre companheiros de trabalho, conferidos por simples liberalidade do empregador, que de nenhum modo remuneram o trabalho prestado. p. 114

(...)

Os prêmios pagos ao segurado empregado não integram seus salário-de-contribuição e conseqüentemente não são passíveis de incidência previdenciária, posto que não configuram nenhuma das espécies de remuneração.

Trata-se de situações esporádicas, não habituais, aleatórias, excepcionais, motivadas por campanhas promocionais com prazo determinado de duração, mediante condições fixadas em regulamentos próprios, com montantes e expressões variáveis e em caráter de recompensa pelo êxito alcançado naquela jornada.

A premiação decorre do resultado positivo da disputa de que participou cada beneficiário, por sua livre e espontânea vontade, distinta completamente das naturais atribuições que desempenha na vida ordinária do seu labor, consoante os termos de regulamento tornado público por terceiro, alheio ao contrato de trabalho, especialmente incumbido de promover um certame que é o desdobramento de ato unilateral de vontade (...)”

54. Dessa forma, pelos argumentos expostos, estou certo de que sobre parcelas de prêmios pagos sem a habitualidade e com regras igualitárias (não aleatórias) que consistem na instrumentalização e documentação por regulamentos claros e objetivos para o acesso dos empregados, não incide contribuição previdenciária.

Da Legislação Previdenciária

55. 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.)

56. 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.)

57. Desse modo, muito embora esta Câmara já tenha se manifestado, em julgamentos anteriores, no sentido de que os valores pagos através de cartões de premiação são considerados salário e sobre eles há a incidência de contribuição (acórdão n.º 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.

58. 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

59. 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.

60. 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.

61. 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)”

62. Dentro desse contexto transcrevemos trechos do acordão 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.”

63. 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.

64. 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)

65. 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.

66. No caso concreto, da análise das planilhas juntadas às ff. 137 a 150 (Marketing & Icentivo Avant Senna), depreende-se que a premiação foi paga por mais de duas vezes, no mesmo ano, a vários funcionários, mas alguns empregados da empresa como José Carlos Boege (e outros) recebeu, no ano de 2006, valores somente duas vezes, sendo assim essas quantias pagas não integrarão a base de cálculo da contribuição, pois esta respeitando o limite de dois pagamentos anuais.

67. Todavia o empregado José Lucas Baraúna (e outros) recebeu valores quase todos os meses. Logo o benefício foi incorporado à remuneração do empregado de forma constante, passando a ter notoriamente caráter salarial.

68. Assim, dentro da sistemática que adoto, estariam excluídas da base de cálculo os pagamentos recebidos as primeiras duas vezes, sofrendo incidência do tributo as quantias que excederem esse limite.

DA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

69. A recorrente afirma que aplicação da taxa SELIC não pode ser feita em conjunto com a multa de ofício, pois tal imposição contraria o ordenamento jurídico: “(...) Penalidades como multa de ofício e taxa de juros Selic, embora previstas em lei, não se encontram autorizadas para incidir uma sobre a outra”. (f. 353)

70. Ocorre que, no caso concreto, houve a aplicação de uma multa de ofício em decorrência do não recolhimento de contribuição previdenciária, assim, a multa de ofício constitui, ao lado do tributo propriamente devido, a obrigação tributária principal, conforme dispõe o artigo 113, do Código Tributário Nacional (CTN):

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

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

71. Dessa forma, verifica-se que a obrigação principal é formada tanto pelo tributo cobrado quanto pela penalidade pecuniária aplicada (multa). Portanto, o crédito tributário, o qual decorre da obrigação tributária, é composto pelo tributo a ser recolhido e pela correspondente multa de ofício, sendo que ambos estão sujeitos à incidência de juros de mora quando não pagos no vencimento estipulado pela lei, conforme assevera o art. 161, do CTN:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.”

72. Além disso, o artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, *in verbis*:

“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”.

73. E a legislação de regência, sobretudo a Lei nº 8.212/91, reza que as contribuições sociais arrecadadas e outras importâncias arrecadadas pelo INSS (como é o caso das multas) estão sujeitas à incidência da taxa referencial SELIC - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, nos termos do artigo 34, *verbis*:

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97. A atualização monetária foi extinta, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/95, conforme a Lei nº 8.981/95. A multa de mora esta disciplinada no art. 35 desta Lei)

74. Nesse sentido, cito ementa de acórdão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO – APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o ‘crédito’ a que se refere o caput do artigo.

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

Precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Precedente da 2ª Turma da CSRF: Acórdão nº 9202-01.806.

Recurso especial negado”

75. Assim, tenho como certo que a aplicação da SELIC sobre a multa de ofício não ofendem ao ordenamento jurídico pátrio e que sua imposição é devida.

DA MULTA

76. 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.

77. Isso porque a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 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.”

78. 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.

79. 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”.

80. 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.*

81. 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.

82. E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 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 Nº 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.

83. 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.

84. 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 nº 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.”

85. 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 nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente 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.

86. Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 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.

87. 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 nº 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 nº 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.

88. 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:

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;”*

89. 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.”*

90. 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.

91. 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.

Porém, nos casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

92. 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.

CONCLUSÃO

93. Ante ao exposto, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL determinando a:

a) exclusão da relação fiscal (Relatório de Vínculos) dos administradores, sócios administradores e sócio, bem como afastando a incidência de contribuição previdenciária sob as parcelas pagas até duas vezes a título de prêmio;

b) redução da multa aplicada conforme determina o artigo 32-A, da Lei n.º 8.212/91, nos termos da redação dada pela Lei 11.941/09, se mais benéfica ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Relator

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.

Divergimos do Relator com relação à configuração do requisito da habitualidade para os prêmios.

Sabendo da dificuldade de conceituarmos o que é habitual, adotaremos, como primeiro critério, a habitualidade como a qualidade daquilo que é freqüente, que é repetido muitas vezes, o que implica tomarmos como habitual aquilo que é, ou poderá ser, repetido mais de três vezes durante a duração do contrato de trabalho.

No caso em destaque, os pagamentos eram feitos em várias parcelas anuais, repetindo-se em mais de ano, o que nos leva à conclusão que se tratam de ganhos que ocorrerão mais de três vezes durante o contrato de trabalho, tendo, portanto, o atributo da habitualidade.

Conforme incisivamente defendido pelo Relator:

(...) é indiscutível que havendo habitualidade em sua prestação, passam a assumir um novo papel no contrato de trabalho do empregado, qual seja, própria remuneração. Portanto, demonstrado então a habitualidade na concessão das referidas gratificações (ou prêmios), é inevitável o reconhecimento da natureza salarial de tal parcela, razão pela qual, deverá refletir na incidência de contribuições previdenciárias, considerado a expansão do salário.

Logo, caracterizada a habitualidade, correta a conclusão de que os pagamentos possuíam natureza salarial e que deviam compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Votamos por negar provimento ao Recurso Voluntário nesse aspecto, acompanhando o Relator nos demais pontos.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira.

Com todo respeito ao voto do nobre Relator, no que tange à retroatividade benigna na aplicação da multa, divirjo de seu entendimento.

O voto do Conselheiro possui por base o que determina o CTN, na chamada retroatividade benigna.

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.

Ocorre que a aplicação dessa determinação deve se basear em multas de mesmo caráter, de mesma natureza jurídica.

O voto do nobre Relator, para aplicar o que determina o CTN, compara multa de ofício (antiga), com multa de mora (nova).

Somente pode ocorrer a comparação de multas de moratórias entre si e multas de ofício entre si, que se apliquem em situações idênticas. Não se deve invocar percentual de multa de mora para aplicação à infração sujeita a multa de ofício.

Esclarecemos, também, que o que difere as multas de mora das multas de ofício é que as multas de ofício são lavradas em procedimento da autoridade administrativa competente para apurar o montante devido, pelo lançamento, constituindo-se em uma penalidade. Já a multa de mora corresponde a recomposição do quantum devido, sem a participação da autoridade administrativa.

Pois bem, passaremos a demonstrar que o nobre Relator fez comparações, a fim de aplicar o Art. 106 do CTN, em multas diversas.

A Lei 11.941/2009 alterou a Lei 8.212/1991.

Nas alterações a Lei 11.941/2009 alterou tanto a multa de mora como a multa de ofício.

Lei 11.941/2009:

Art. 26. A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

*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.***

...

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

...

*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.***

Lei 8.212/1991 (redação antiga):

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

*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) vinte 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) vinte 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;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) setenta por cento, se houve parcelamento;

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

Os defensores da tese adotada pelo nobre Relator advogam que o caput do antigo Art. 35 citava, literalmente, multa de mora, mas se esquecem de consultar a uníssona posição acadêmica e doutrinária a respeito da diferenciação entre multa de mora e multa de ofício e esquecem-se, também, de ler o restante do artigo, que faz diferenciação sobre os créditos presentes (multa de ofício), ou não (multa de mora), em notificação fiscal de lançamento.

Por todo exposto, a multa aplicada lançamentos de ofício (Notificação fiscal de Lançamento de Débito) só pode ser comparada à expressa atualmente à determinada no Art. 44 da Lei 9.430/1996, como determina a legislação.

Pelo exposto, voto pela manutenção da multa aplicada, com a ressalva de que, em qualquer fase da cobrança, deve haver sua limitação a 75% (setenta e cinco por cento).

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira