



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

Processo n° 10932.720151/2012-62
Recurso n° 99.999 Voluntário
Acórdão n° 2301-004.240 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2014
Matéria Prêmio de produtividade
Recorrente MERCEDES-BENZ DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/12/2011

PREMIAÇÃO DE INCENTIVO. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

As premiações de produtividade devem ser compreendidas no conceito de remuneração de contribuintes individuais, integrando, para efeito de incidência de contribuições previdenciárias, o salário de contribuição de ambos os tipos de segurados.

DÚVIDAS SOBRE AS CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS DO FATO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

Em conformidade com o art. 112 do CTN, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

MULTA. RETROATIVIDADE. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA MP 449/08.

Incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, no lançamento da contribuição do segurado, nos termos do voto do(a)

Relator(a); b) em negar provimento ao recurso, nas demais razões da recorrente, nos termos do voto do Relator; II) Por voto de qualidade: a) em manter a multa aplicada, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério, Natanael Vieira dos Santos e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram 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. Redator: Marcelo Oliveira. Sustentação oral: Maurício Pernambuco. OAB: 170.872/SP.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - RELATORRelator.

EDITADO EM: 15/01/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), DANIEL MELO MENDES BEZERRA, ANDREA BROSE ADOLFO, NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, ADRIANO GONZALES SILVÉRIO.

Relatório

Adoto o relatório constante do *decisum* recorrido [fls. 967 e ss]:

Depreende-se do Termo de Constatação Fiscal que o processo administrativo de nº 10932.720151/201262, compreende os seguintes Autos de Infração :

** Nº 51.031.3124: refere-se a contribuições correspondentes à parte da empresa, sobre pagamentos de valores, por meio de premiação intitulada "Programa de Premiação para os Vendedores da Rede de Concessionárias", a segurados contribuintes individuais, no valor total de R\$ 5.823.833,18(cinco milhões oitocentos e vinte e três mil oitocentos e trinta e três reais e dezoito centavos) consolidado em 13/12/2012 para o período de 01/2009 a 12/2011 e,*

** Nº 51.035.7717: refere-se a contribuições correspondentes à parte dos segurados, sobre pagamentos de valores, por meio de premiação intitulada "Programa de Premiação para os Vendedores da Rede de Concessionárias", a segurados contribuintes individuais, no valor total de R\$ 2.297.238,91(dois milhões duzentos e noventa e sete mil duzentos e trinta e oito reais e noventa e um centavos) consolidado em 13/12/2012 para o período de 01/2009 a 12/2011.*

A autoridade fiscal esclarece inicialmente que de acordo com as informações prestadas pela Mercedes – Bens em DIRF dos anos

calendário de 2008 a 2011 elaborou uma relação de beneficiários declarados no código 0588 – Rendimentos do Trabalho sem Vinculo Empregaticio e constatou diferenças entre esses valores e os declarados na GFIP Desse modo solicitou esclarecimentos à empresa que se pronunciou nos seguintes termos: A autoridade fiscal esclarece, inicialmente, que de acordo com as informações prestadas pela Mercedes – Benz em DIRF dos anos calendário de 2008 a 2011 elaborou uma relação de beneficiários declarados no código 0588 – Rendimentos do Trabalho sem Vinculo Empregaticio e constatou diferenças entre esses valores e os declarados na GFIP.

Desse modo solicitou esclarecimentos à empresa que se pronunciou nos seguintes termos:

Em 02/04/2012 e em 27/04/2012, a empresa prestou esclarecimentos quanto às diferenças apontadas entre a DIRF e a GFIP. Justificou com base em 3 fundamentos distintos, sendo um deles referente ao descasamento entre o regime de reconhecimento do crédito das remunerações para fins do Imposto sobre a Renda retido na Fonte daquele previsto para as Contribuições Sociais (fatos geradores do ano anterior declarados em GFIP nesse ano e pago no ano seguinte e, conseqüentemente, declarados em DIRF nesse ano seguinte), gerando a divergência. Outro fato diz respeito a pagamentos efetuados por meio de opção de ações (stock options), que originou lançamento por meio dos processos nº 10932.720149/201293 e nº 10932.720152/201215.

O terceiro fato diz respeito a pagamento a beneficiários por meio de premiação, objeto do presente auto de infração e do auto de infração cujo processo é o de nº 10932.720148/201249.

O contribuinte esclarece, ainda, que esta situação (pagamento de premiação não declarado em GFIP) engloba todos os casos constantes nas listas anexas aos termos lavrados em 08/02/2012 e em 04/04/2012 que não os justificados como descasamento entre o regime de reconhecimento do crédito das remunerações, e pagamentos efetuados por meio de opção de ações stock options. Sendo assim, fazse a indicação dos valores por exclusão dos expressamente mencionados. Esta fiscalização, portanto, já possui esta relação de beneficiários, mostrada na Tabela 1 em anexo intitulada "Programa de Premiação para os Vendedores da Rede de Concessionárias anos calendário de 2008".

Da análise dessas explicações a autoridade fiscal destaca o seguinte:

Na resposta da empresa em 02/04/2012 e em 27/04/2012, destacamos os seguintes tópicos:

"visando estimular as vendas dos veículos de sua marca, a Notificada instituiu programa de premiação dos vendedores que trabalham na rede de concessionárias."

Estes programas consistem no pagamento de prêmios aos vendedores, conforme a performance de vendas atingidas.

...

Vale destacar também que todas essas campanhas de marketing são criadas e administradas por uma empresa do setor, especialmente contratada para desenvolver estas atividades.

...para viabilizar estes pagamentos, as concessionárias reportam à empresa de marketing contratada para administrar o pagamento de tais benefícios, quem e quais foram os volumes negociados por determinados vendedores.

Esta empresa realiza os pagamentos, sendo posteriormente reembolsada pela Notificada."

O contribuinte, em 02/04/2012, apresentou os Programas de Premiação dos Vendedores da rede de concessionárias, contendo as regras dos referidos programas:

Campanha PROCAMINHONEIRO período de 2006; Campanha Multiplique Prêmios com Rodobens Consórcio período de 2007; Ação Cooperada Sprinter 2008 Setembro e Outubro; Ação Sprinter 2008 Novembro; Ação Sprinter 2008 Dezembro; Ação Relâmpago Caminhões 2008 Dezembro; Ação Especial de Vendas Sprinter 2009 Novembro e; h) Ação Especial de Vendas Sprinter 2009 Dezembro.

O contribuinte deixou de apresentar, portanto, os Programas relativos aos anos de 2010 e 2011.

(...)

Do exame dos Programas de Premiação dos Vendedores e das explicações solicitadas à empresa a autoridade fiscal resume a motivação do lançamento:

(...)

Conforme alega o contribuinte, visando estimular as vendas dos veículos de sua marca, foram instituídos programas de premiação dos vendedores que trabalham na rede de concessionárias. Este programa consiste no pagamento de prêmios aos vendedores, conforme a performance das vendas atingida. O programa é administrado pela empresa terceirizada Mark Up Participações e Promoções Ltda, que faz os

repasses dos prêmios aos vendedores da rede concessionária.

Esta empresa, sendo a responsável pela administração dos programas de premiação, efetua os pagamentos aos vendedores e é reembolsada por isso.

O contribuinte alega que os pagamentos não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária, conforme respostas da empresa em 02/04/2012 e em 27/04/2012:

"E é justamente a esta figura, marketing de incentivo com não funcionários, que estamos lidando no presente caso.

Por esta razão a premiação paga não foi incluída em GFIP. Não se trata de remuneração, mas sim de uma premiação que não decorre de qualquer relação contratual ou trabalhista direta entre a Notificada e os premiados.

Não há relação direta entre referidos vendedores e a Notificada. Eles não lhe prestam qualquer serviço e não se estabelece qualquer relação contratual ou de emprego. Estamos diante de uma promessa de recompensa que não se confunde com uma relação de trabalho (empregado ou autônomo)."

"O fato de se ter optado pela rubrica 0588 decorre da inexistência de uma específica para o pagamento da hipótese sob análise."

Desse ponto em diante a fiscalização passa a descrever pormenorizadamente em que base se deram os pagamentos tirando inclusive informações no site da empresa intermediária MARK UP, das Notas Fiscais emitidas e dos Contratos de Prestação de Serviços e Outras Avenças Programa de Relacionamento Mercedes – Benz – Multiclube e a MARK UP Participações e Promoções Ltda.

*Acrescenta que os fatos geradores das contribuições lançadas foram os **pagamentos de valores, por meio de programa de premiação**, valores esses declarados nas DIRF dos anos calendário 2008 a 2011 como base de cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte IRRF.*

Os beneficiários foram indicados pela empresa, conforme resposta da empresa em 02/04/2012 e em 27/04/2012, e declarados no código 0588 Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício.

E quanto à relação considerada existente (e caracterizada) entre o contribuinte e aqueles que, no final das contas, foram os prestadores de serviços e beneficiários dos créditos recebidos, como se trata de pagamentos realizados “a equipe de vendas dos concessionários” e como os pagamentos foram feitos às pessoas físicas destas “equipes” tais pessoas físicas (contratados, empregados ou administradores de terceiros – as concessionárias)

foram considerados como prestadores de serviço do tipo “contribuintes individuais”.

Quanto a constituição do crédito tributário a autoridade fiscal discrimina a forma e critérios adotados no que concerne às multas aplicadas, aponta os documentos onde consta as alíquotas aplicadas e relaciona os respectivos levantamentos

Regularmente cientificado o sujeito passivo apresenta impugnação para as duas autuações (37.391.5985 e 37.391.6000) relatando em primeiro, o motivo e os termos em que foi lançada a exigência fiscal, entendendo que a imposição decorre de equivocada interpretação dos fatos e da legislação que rege a matéria.interpretação dos fatos e da legislação que rege a matéria.

*A seguir argumenta preliminarmente que quanto as divergências constatadas (entre a DIRF e a GFIP) as mesmas tem origem em premiações pagas pela impugnante aos **vendedores** da rede de concessionárias da marca Mercedes – Benz e que os **mesmos** mantêm relação de emprego **exclusiva com as concessionárias** de veículos da marca (meras lojas revendedoras), razão pela qual as **premiações** não foram incluídas na GFIP.*

No mérito, delinea os aspectos constitucionais das contribuições sociais sobre a Folha de Salários afirmando que estariam ausentes na interpretação da autoridade fiscal quaisquer dos elementos que fixariam a incidência da contribuição previdenciária: relação de emprego e trabalho e remuneração de trabalho prestado.

Transcreve os artigos 12, 22 e 28 da Lei 8.212/91, a fundamentar o caráter normativo da contribuição previdenciária do contribuinte individual para perguntar ao fim da explanação se, à relação existente entre a impugnante e os vendedores das concessionárias, pode-se aplicar esses conceitos.

Traça as linhas gerais em que se realizaram os programas de premiação, explicando que firmou contratos de prestação de serviços com empresas interpostas e especializadas em campanhas de relacionamento promocionais e de incentivo objetivando estimular o alcance de metas mediante a premiação dos participantes, podendo destinarse tanto ao publico interno, como para funcionários e equipes de outras empresas, como na hipótese em estudo.

*Esclarece que os valores dos prêmios eram pagos pela MARK UP aos beneficiários e reembolsados pela Impugnante, que identificava tais premiações individualizadamente em DIRF e **submetia tais valores ao Imposto sobre a Renda Retida na Fonte.***

Vê como impossível a exigência de contribuições previdenciárias, tanto as patronais como as dos segurados em relação aos valores recebidos no âmbito do programa de premiação, por inexistir, em suas palavras, caráter contraprestativo, vez que se está diante de uma promessa de pagamento futuro de um prêmio às pessoas que atingirem um resultado previamente estipulado no programa durante o período de campanha específica, nos termos exatos do que determina o artigo 854 do Código Civil.

Entende que as duas das características de trabalho autônomo: onerosidade e pessoalidade não estão presentes nas campanhas de incentivo de vendas, razão pela qual, é inviável o enquadramento desses pagamentos como sendo de trabalho autônomo. Inexiste ainda a ratificar esse entendimento o “risco da atividade”, uma vez que compete às concessionárias o pagamento de salário pela relação de trabalho, entre eles, existente.

Complementa as razões de defesa, explicando que não existe outro código de receita que melhor se ajuste aos pagamentos decorrentes de premiação no âmbito de programas de incentivos de vendas, do que aquele 0588 Rendimentos do Trabalho sem Vínculo Empregatício . Ademais pelas razões já expostas, tais valores não teriam necessidade de ser declarados em GFIP, afinal não se constituem em rendimento de trabalho.

*Informa que em decisão, **ainda não definitiva**, proferida pela Terceira Vara Federal de São Bernardo, em Ação Anulatória movida pela Impugnante em face da União para discutir crédito de idêntica natureza, foi reconhecida a **não** incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de premiação.*

Por derradeiro e pelas razões expostas, requer seja julgada procedente a Impugnação e cancelados os lançamentos representados pelos Autos de Infração n.º 37.391.5985 e n.º 37.391.6000.

Em 23 de maio 2013, a 9ª Turma da DRJ/CPS julgou procedente a autuação:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRÊMIO DE
PRODUTIVIDADE. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA.*

Integra o salário de contribuição o pagamento de prêmios a contribuintes individuais vendedores da rede de concessionárias por intermédio de empresa interposta , vez que visam retribuir o trabalho conforme o art. 28, III, da Lei nº 8.212/91

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O Sujeito Passivo foi cientificado do *decisum* em 18/06/2013, tendo interposto tempestivamente o Recurso Voluntário em 02/07/2013. Em resumo, reitera os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator

Sendo tempestivo o Recurso Voluntário, passo ao exame das questões preliminares e, posteriormente, ao mérito.

I INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE AS PREMIAÇÕES DE INCENTIVO

A Recorrente argumenta basicamente que as divergências constatadas pela fiscalização foram originadas em premiações estabelecidas em programas administrados por uma empresa terceirizada de publicidade e marketing, denominada Mark UP Participações e Promoções Ltda., e pagas a pessoas físicas não vinculadas à Mercedes-Benz, por serem funcionários de sua rede de concessionárias, não lhe prestando qualquer serviço, não se estabelecendo, portanto, qualquer relação contratual, de emprego ou de serviço e sequer fática.

Por isso a premiação não foi incluída em GFIP, o que deu origem às diferenças apontadas pela fiscalização.

Salienta que a eventualidade característica desses prêmios faz com se subordinem ao figurino legal descrito na Lei nº 8.212/91 como “ganhos eventuais”, excluídos das imposições previdenciárias por previsão expressa do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, o que importaria o reconhecimento da improcedência dos lançamentos formalizados a esse título.

O inconformismo da Recorrente centra-se, portanto, nos predicativos habitualidade e liberalidade, que, a seu ver, adjetivariam as premiações pagas por intermédio dos cartões de incentivo, retirando-lhes qualquer vocação remuneratória. Além disso, assevera a Recorrente que “*estes vendedores mantêm relação de emprego com as concessionárias da marca Mercedes-Benz e que tais concessionárias não possuem relação patrimonial/societária com a Recorrente*”[fls. 550].

Tais alegativas, no entanto, não possuem o condão de infirmar a regularidade do lançamento posto em exame. Para justificar essa conclusão permito-me uma breve digressão sobre o tema dos prêmios pagos por ocasião de campanhas de “*marketing de incentivo*”.

Valho-me, para esse mister, das preleções de certa doutrina ainda incipiente, mas em defesa da qual se têm associados nomes com alguma proeminência no cenário do direito previdenciário, dentre os quais o de Wagner Balera¹, que se aventura a reconhecer nas

¹ Balera, Wagner; Kerbauy, Luis Rodrigues. Marketing de incentivo e contribuição ao INSS. Artigo Publicado na edição de 09.02.2007 do Valor Econômico, Legislação e Tributos, p. E2. Disponível em: <http://www2.senado.gov.br/bdsf/bitstream/id/77668/1/noticia.htm>. Acesso em: 23. 05. 2008.

premiações de incentivo a categoria civilista da promessa de recompensa, preconizada nos arts. 854 e seguintes do Código Civil.

Essa doutrina apregoa que o “marketing de incentivo”, como método de exortação de produtividade, é hoje uma exigência mercadológica inarredável, utilizada “para estimular e/ou motivar equipes internas, distribuidores e revendedores a atingirem objetivos e metas estabelecidas, oferecendo premiação e reconhecimento para as melhores performances²”.

Na instituição desses programas motivacionais e de suas premiações não haveria, segundo essa tese, um acordo entre as vontades da empresa e do empregado ou do colaborador, mas tão somente uma promessa de pagamento futuro, condicionada ao cumprimento de certas condições regulamentares. Essa promessa não se integraria ao contrato de trabalho, mas se sustentaria como uma figura obrigacional autônoma, oriunda de um ato unilateral da empresa, cujo adimplemento seria garantido pelo art. 854 do Código Civil, que tem o seguinte teor:

“Art. 854. Aquele que, por anúncios públicos, se comprometer a recompensar, ou gratificar, a quem preencha certa condição, ou desempenhe certo serviço, contrai obrigação de cumprir o prometido.”

O enquadramento da campanha de motivação no conceito de promessa de recompensa, contudo, estaria subordinado ao atendimento de certas exigências de forma, sem o que não seria possível retirar da premiação sua carga salarial. Dentre as condições a serem observadas, estariam a elaboração de um regulamento com a descrição detalhada do plano de incentivo, a ser publicado e colocado à disposição de todos os participantes da campanha.

Wagner Balera e Luis Rodrigues Kerbauy identificam quatro elementos mínimos à caracterização das campanhas motivacionais como promessa de recompensa:

“Somente com a fixação de parâmetros claramente definidos e do mais amplo acesso de todos os possíveis participantes às regras adrede estipuladas será possível a caracterização da verdadeira natureza, desvinculada do conceito de remuneração. São, portanto, elementos mínimos comuns às diversas campanhas: a) público-alvo; b) condição; c) termo; d) premiação. A seleção do grupo deve estar baseada exclusivamente em critérios objetivos, relevantes para o funcionamento da campanha, que prestigiem as finalidades pretendidas com a implantação do programa. A condição, critério a ser nitidamente especificado na campanha, lhe confere caráter condicional, somente aperfeiçoando-se o negócio jurídico quando preenchidos os parâmetros específicos, divulgados previamente na campanha. Tem-se, ainda, que a proposta de atuação encontra-se demarcada pela sua natureza excepcional, de sorte que o programa de incentivo deve ter duração limitada e periodicidade eventual. Trata-se, deste modo,

²

Fregonesi Júnior, Moacir. Aspectos Fiscais-Previdenciários do Marketing de Incentivo. Disponível em:

Documento assinado digitalmente em 15/01/2015 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/01/2015 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 19/02/2015 por MARCELO OLIVEIRA

de sazonal situação com fixação de prazos para que os interessados manifestem sua intenção de participar da disputa bem como mediante estipulação do momento em que será considerada implementada a condição.”

Moacir Fregonesi Júnior³ sublinha ainda um outro aspecto fundamental, referente aos efetivos beneficiários das campanhas motivacionais. Para ele, o pagamento de recompensa não pode ser estendido indiscriminadamente a todos os funcionários e colaboradores da empresa promotora da campanha de *marketing*, devendo ser reservado somente àqueles participantes que obtiverem os desempenhos mais destacados. A propósito, convém transcrever algumas de suas ponderações:

“Por fim, entre as características apontadas acima, dissemos que, no marketing de incentivo, premia-se o desempenho alcançado pelo participante (alínea iv). Na realidade, em geral, premia-se o melhor ou melhores desempenho(s) alcançado(s) pelo(s) participante(s) entre todos os envolvidos, segundo as metas estipuladas. Em outras palavras, não se trata de premiar distintamente todos os participantes, segundo o desempenho que cada um teve. Em regra, somente os participantes de melhor desempenho são premiados, o que financeiramente justifica, aliás, a utilização desse tipo de campanha de marketing (custo de campanha x resultados obtidos). Daí porque campanhas de marketing de incentivo serem muitas vezes chamadas de concurso gincana ou promoção.”

Ao discorrer sobre a natureza jurídica da premiação de incentivo, distinguindo-a das gorjetas, das gratificações e das comissões, o mencionado articulista reitera a advertência antes feita sobre o número de participantes a serem efetivamente contemplados, obtemperando o seguinte:

“Além disso, a premiação dessas campanhas normalmente não se vincula apenas à consecução de uma meta pré-estabelecida (a concretização de um determinado volume de vendas ou faturamento, por exemplo) pelos participantes. Trata-se, na verdade, de uma promessa de pagamento futura àquele que, de acordo com seu desempenho, obtiver melhor colocação entre todos os participantes em um dado período, de acordo com os critérios de classificação previamente estabelecidos.

Assim, os pagamentos em questão, antes de representar retribuição direta pelas metas alcançadas, são de fato uma recompensa pelo implemento de duas condições conjuntas: (i) a classificação do participante segundo os critérios de desempenho previstos; e (ii) sua colocação entre os primeiros de todos os participantes da campanha.”

A limitação do pagamento da premiação de incentivo apenas aos primeiros colocados da campanha/concurso é traço característico que irá individualizar as premiações

³ Fregonesi Júnior, Moacir. Aspectos Fiscais-Previdenciários do Marketing de Incentivo. Disponível em: http://www.cbsg.com.br/resultado_publicacoes.php?action=2&tipo=3. Acesso em: 23.05.2008.

como verdadeiras promessas de recompensa, desvinculando-as, definitivamente, do brio remuneratório geralmente atribuído pela doutrina aos prêmios. As anotações de Maucir Fregonesi Júnior são, mais uma vez, de grande valor elucidativo:

“Do mesmo modo, tais promessas de pagamento também não se enquadram perfeitamente no conceito de comissão, pois inexistente retribuição automática do participante pelo desempenho que alcançou no decorrer da campanha. O desempenho é sim fundamental, mas para classificá-lo em um ranking que abrange todos os participantes, de acordo com critérios de apuração estabelecidos, para que apenas os primeiros colocados sejam elegíveis à premiação. Assim, na hipótese sob análise, seria comissão se todos os participantes que tivessem tido algum desempenho de venda do produto incentivado, por exemplo, recebessem um tipo de retribuição ao final da campanha, ainda que de forma escalonada, segundo faixas distintas de vendas.”

Como se vê, mesmo para essa doutrina as premiações de incentivo somente se afastaram da fisionomia salarial quando administradas de acordo com um regulamento detalhado, de publicação obrigatória, segundo o qual apenas um seletivo grupo de funcionários ou colaboradores fará jus a uma bonificação excepcional após o atingimento de uma determinada meta de produtividade.

Deveras, esse modelo de premiação é bem diverso daquele que está retratado nos autos. Isso porque os anexos acostados ao Relatório Fiscal de revelam que os prêmios pagos pela Recorrente totalizavam somas significativas, distribuídas a um número também expressivo de contribuintes individuais vinculados à empresa. Não há, portanto, como reconhecer-lhes a natureza de promessa de recompensa, que poderia colocá-los a salvo da exigência dos recolhimentos previdenciários.

Evidente, portanto, que não se trata de distribuição de premiação eventual, mas de pagamento de caráter remuneratório, que se formalizou impropriamente, por intermédio de “prêmio”, escriturados sob a rubrica contábil de pagamento a terceiros ou de despesa com campanhas de publicidade, a dificultar sobremaneira a fiscalização dos valores transferidos como premiação.

Para além dessas observações, para as quais tomei de subsídio a doutrina antes sintetizada, convém retificar certa distorção interpretativa que tem sido invocada por contribuintes que pretendem, à luz do critério da habitualidade, desconstituir lançamentos previdenciários efetuados sobre essas premiações de incentivo.

Isso porque, de acordo com as alegações da Recorrente, a base de cálculo para a exação previdenciária seria integrada apenas por verbas remuneratórias concedidas com habitualidade, eximindo-se dela, por correspondência, os ganhos não habituais. Nesse diapasão, para incidir contribuição previdenciária o pagamento feito pelas empresas deveria reunir, a um só tempo, o qualificativo remuneratório e o habitual.

Advirta-se, contudo, que essa não é a exegese correta a ser extraída da legislação previdenciária. Com efeito, os arts. 22, I e 28, I, da Lei nº 8.212/91 preconizam o seguinte:

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

I – 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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;”

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;”

Depreende-se da leitura dos dispositivos que o texto legal não cuidou de instituir a habitualidade como uma condicionante indispensável à caracterização das parcelas de natureza salarial sobre as quais incidirá a contribuição a cargo da empresa. Pelo contrário. A mensagem legal é muito mais abrangente. Quis o legislador dizer que mesmo os ganhos auferidos sob a forma de utilidades, desde que habituais, integram o conceito de remuneração. Não se objetivou, com essa especificação, excluir do conceito de remuneração as parcelas pecuniárias não habituais.

A variação linguística assumida pelo enunciado tem o propósito de ampliar a hipótese de incidência da exação – abarcando também os ganhos consubstanciados em utilidades –, e não de restringi-la às remunerações pagas com habitualidade. Por isso empregou-se o advérbio “inclusive” na fórmula legal. A norma se antecipou a uma possível controvérsia sobre a natureza remuneratória de determinados pagamentos e lhes reconheceu esse caráter de forma explícita e bastante clara.

Não é diferente a leitura que se deve fazer do inciso III do art. 22 e do inciso III do art. 28 da Lei de Custeio, quando disciplinam que:

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

...

III – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

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

...

III – para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º ;”

As restrições à incidência da contribuição previdenciária devida pelas empresas em ambos os casos são unicamente aquelas elencadas na norma do art. 28, § 9º, alínea “e”, da Lei nº 8.212/91, dentre às quais a do item 7, que assim dispõe:

“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;”

Todavia, os ganhos eventuais enunciados na regra isentiva detalhada acima devem ser interpretados de forma estrita, por imposição do art. 111 do CTN, segundo o qual:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessória.”

Isso quer dizer que mesmo os ganhos eventuais devem ser considerados na base de cálculo das contribuições previdenciárias, salvo quando evidentemente esporádicos –

recebido uma única vez no ano ou semestralmente, em épocas variáveis – ou quando expressamente desvinculados da remuneração dos empregados/contribuintes individuais, é dizer, quando alijados do salário-de-contribuição por explícita disposição legal, o que não ocorre na espécie, em que a natureza remuneratória dos prêmios de incentivo é bastante manifesta, tendo em vista a frequência com que foram pagos.

Na verdade, as premiações motivacionais, notadamente quando pagas mediante cartões de incentivo, somente poderiam ser excluídas do âmbito de incidência das contribuições previdenciárias se houvesse regramento legal a fixar limites e exigências formais para seu pagamento, de forma a permitir a sua fiscalização pelas autoridades previdenciárias e fiscais, inibindo-se com isso uma via convidativa para práticas sonegatórias.

É o que se sucede, por exemplo, com as bonificações recebidas pelos segurados empregados a título de participação nos lucros das empresas. Somente os pagamentos que se façam nos moldes preconizados na Lei n 10.101/00, que resultou da conversão da MP n 1.982-77/00, é que estarão isentos da incidência das imposições previdenciárias, nos termos do art. 28, § 9º, alínea “e”, item “j”, da Lei nº 8.212/91. Descumpridas as exigências enunciadas em lei, deverão ser constituídos os créditos sobre as verbas de premiação como se fossem parcelas remuneratórias comuns.

Verifico que sobre o tema das premiações de incentivo há, inclusive, projeto de lei (PL nº 6746/2006⁴ de autoria do falecido deputado Júlio Redecker) em processamento na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados. A finalidade do projeto é justamente a criação de um regime legal diferenciado apto a desonerar o pagamento de premiações concedidas por empresas públicas ou privadas numa tríplice perspectiva (fiscal-previdenciária-trabalhista).

O texto original do Projeto de Lei nº 6746/2006 cuidou justamente de alinhar formalidades e limites para permitir a desoneração dessas parcelas sem prejudicar a arrecadação fiscal e previdenciária. Avultam, por exemplo, as disposições contidas nos artigos 1º, 2º e 5º do PL 6746/2006, que peço vênha para transcrever:

“Art. 1º Os valores espontaneamente pagos pelas pessoas jurídicas a título de prêmio por desempenho pessoal em projetos e metas pré-estabelecidos, não serão considerados salário para qualquer efeito e não integrarão a base de cálculo de encargos trabalhistas ou sociais, para incidência de contribuições previdenciárias ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).

Art. 2º Considera-se prêmio por desempenho os valores não pecuniários concedidos ao beneficiário individual ou em grupo que se destine a proporcionar aumento de produtividade, eficiência, qualidade ou quantidade de bens e serviços produzidos, vendidos ou prestados pela pessoa jurídica concedente de acordo com metas ou projetos previamente definidos, observadas as demais exigência contidas na presente Lei.

...

⁴ Projeto de Lei nº 6746/2006. Disponível em: <http://www.abdir.com.br/pj_lei/pl_abdir_4_1_07_1.pdf>.

Art. 5º Os valores referentes à premiação de que trata esta lei apenas gozarão do respectivo regime se não excederem 20% (vinte por cento) do valor total da remuneração anual ou vencimentos anuais percebidos pelos seus beneficiários pessoas físicas empregados do setor público ou privado, limitado a 100 (cem) salários mínimos anuais.”

O teor deste Projeto de Lei é um exemplo de que a desoneração dos pagamentos de premiações, ainda fora da realidade jurídico-positiva brasileira, deverá ser implementada com temperança (apenas sobre valores não pecuniários, desde que não excedam a 100 salários mínimos anuais), após amplo debate político-legislativo.

Evidencia-se, portanto, que a controvérsia sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre pagamentos de premiações motivacionais derivadas da prática do “marketing de incentivo”, conquanto instigante, envolve questões de renúncia fiscal cuja apreciação refoge aos limites da quadratura institucional cometida a este Conselho.

Acertada, portanto, a NFLD que reconheceu o brio remuneratório das premiações recebidas pelos segurados empregados “prêmios”, fazendo incidir sobre elas as exações previdenciárias de estilo.

Como bem apontou o *decisum* recorrido, somente aumenta sua produtividade a pessoa que já produz, e no caso essa produção relaciona-se ao serviço prestado à impugnante em razão do contrato avençado.

Assim, o próprio contrato visando ao aumento da produtividade em questão, com relação à venda dos produtos e/ou serviços fabricados e/ou distribuídos pela impugnante, pelos gerentes, vendedores, supervisores ou assistentes demonstra a relação fática e contratual da prestação dos serviços.

Como bem mencionou a fiscalização em seu Termo de Verificação e Constatação Fiscal a respeito das obrigações em relação à contratação feita pela impugnante, é obrigação da empresa contratada Mark Up “utilizar-se das **quantias que lhe forem disponibilizadas pela MBBRAS**, para pagamento das premiações aos respectivos beneficiários, **única e exclusivamente para a mencionada finalidade**, observando ela, MARK UP, rigorosamente os prazos e condições estabelecidas pela MBBRAS,...”(não negrito originalmente). Como se vê, a Recorrente ao disponibilizar o pagamento das premiações aos beneficiários, impõe prazos e condições por ela estabelecidos, enquanto tomadora dos serviços prestados pelos vendedores, a fim de remunerá-los.

Foi perfeitamente demonstrada pela fiscalização a existência da prestação de serviço em questão, conforme descrição feita no Termo de Verificação, e documentos juntados, como contratos, notas fiscais de serviço, e valores declarados em DIRF.

Enfim, independentemente da existência de declaração em DIRF, houve, conforme constatado, o pagamento de valores a contribuintes individuais pela retribuição de serviços prestados à Recorrente, o que caracteriza fato gerador de contribuições previdenciárias, sendo correto, portanto, o lançamento feito pela fiscalização.

Diante da regularidade do lançamento que constitui referidos créditos previdenciários, vislumbra-se a ocorrência de comportamento a ser sancionado com as cominações do art. 34 da Lei nº 8.212/91, não havendo que se falar em nulidade da imposição de multa.

Afastadas, portanto, as alegações que pretendiam ver excluídas do lançamento presentemente examinado as contribuições previdenciárias do art. 22, I e III e do art. 34, todos da Lei nº 8.212/91.

II – DEBCAD n. 51.031.3124:

Conforme descrito no Relatório, refere-se a contribuições correspondentes à **parte da empresa**, sobre pagamentos de valores, por meio de premiação intitulada "Programa de Premiação para os Vendedores da Rede de Concessionárias", **a segurados contribuintes individuais, no valor total de R\$ 5.823.833,18 (cinco milhões oitocentos e vinte e três mil oitocentos e trinta e três reais e dezoito centavos) consolidado em 13/12/2012** para o período de 01/2009 a 12/2011 e,

Em atenção à fundamentação apresentada, não há qualquer eiva na autuação.

III – DEBCAD n. 51.035.7717

Refere-se a contribuições correspondentes à **parte dos segurados**, sobre pagamentos de valores, por meio de premiação intitulada "Programa de Premiação para os Vendedores da Rede de Concessionárias", **a segurados contribuintes individuais**, no valor total de R\$ 2.297.238,91 (dois milhões duzentos e noventa e sete mil duzentos e trinta e oito reais e noventa e um centavos) **consolidado em 13/12/2012** para o período de 01/2009 a 12/2011.

Tendo a fiscalização apurado que foram pagas verbas remuneratórias, estas deveriam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias na parte da empresa. A parte do empregado, trabalhador avulso e contribuinte individual, diferentemente da parte da empresa, está submetida ao teto do salário de contribuição. Assim, não é possível concluirmos, genericamente, que houve omissão da empresa na obrigação de arrecadar a contribuição, pois os beneficiários dos prêmios poderiam já estar contribuindo pelo teto. Não havendo nos autos um demonstrativo das remunerações individuais, o lançamento carece de motivação fática, remanescendo a incerteza sobre o descumprimento da obrigação acessória. Em caso de dúvida em relação às circunstâncias materiais do fato, em conformidade com o art. 112 do CTN, a legislação tributária deve ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado.

Tal entendimento já foi manifestado por esta Turma, conforme se observa abaixo:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/03/2005

DÚVIDAS SOBRE AS CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS DO FATO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. Em conformidade com o art. 112 do CTN, a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades,

interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Recurso Voluntário Provido.

[Ac. 2301-002.066. Conselheiro Relator: Mauro José Silva]

Portanto, a presente autuação não deve prevalecer.

IV – MULTA

Para o período anterior à vigência da MP 449/08 deve ser aplicada tão somente a multa moratória limita a 20%.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 *caput* acima citado.

Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para: (i) excluir AI - **DEBCAD n. 51.035.7717** - contribuições correspondentes **à parte dos segurados**; (ii) nas competências anteriores à vigência da MP nº 449/08 seja a plicada a multa prevista no artigo 35 *caput* da Lei 8.212/91.

É como voto.

Manoel Coelho Arruda Júnior - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, redator designado.

Com todo respeito ao nobre relator, divirjo de sua conclusão quanto à multa, acompanhando suas conclusões nas demais questões.

Em casos como esse – em que a legislação foi alterada, com novos cálculos e forma de aplicação de penalidades – o Código Tributário Nacional (CTN), determina que a legislação deve retroagir.

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Para tanto, devemos comparar as penalidades aplicadas antes da alteração legislativa com a imposta atualmente.

A Lei 8.212/1991 trazia a seguinte redação quando tratava de multas:

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

*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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito **inscrito em Dívida Ativa**:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado

dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Com a edição da Medida Provisória 449/2008 ocorreram mudanças na legislação que trata sobre multas, com o surgimento de dois artigos:

Lei 8.212/1991:

*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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

...

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**;*

Ocorre que o nobre relator não comparou as penalidades, antigas e novas, quando os mesmos fatos jurídicos forem verificados pelo Fisco (**falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e declaração inexata**).

O relator comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora**.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora**, que não poderá ser*

relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

...

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

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não têm caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. *Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.*

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria verificar as penalidades que o sujeito passivo sofreu na legislação anterior (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória, nos casos de falta de declaração e/ou apresentação de declaração inexata, e por descumprimento de obrigação principal, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento**), com as penalidades determinadas atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (**créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória, nos casos**

de falta de declaração e/ou apresentação de declaração inexata, e por descumprimento de obrigação principal, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento).

Conseqüentemente, divirjo do relator e voto pela negativa de provimento do recurso nesta questão, para a manutenção da multa aplicada, pois o cálculo que irá definir se a legislação atual irá retroagir, ou não, como ocorre de ofício pela autoridade executora do acórdão, só deve ocorrer no momento da execução do julgado, conforme determinado pela legislação atual.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, acompanho o relator em seu voto, exceto quanto à questão da multa, em que nego provimento ao recurso do sujeito passivo, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira