



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

Processo n° 10980.009102/2007-32
Recurso n° 257.265 Voluntário
Acórdão n° 2301-02.091 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2011
Matéria CONT.PREV- AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente CRE PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/03/2006

PEDIDO DE PERÍCIA. CONSIDERA-SE NÃO FORMULADO SE AUSENTES OS REQUISITOS LEGAIS PARA SUA APRESENTAÇÃO.

Em conformidade com o §1º do art. 16 do Decreto 70.235/72, o pedido de perícia que não preenche os requisitos legais é considerado não formulado.

DO PEDIDO DE PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO.

A solicitação para produção de provas não encontra amparo legal, uma vez que, de modo diverso, o art. 16, inciso II do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93, determina que a impugnação deve mencionar as provas que o interessado possuir, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se ficar caracterizada uma das hipóteses do §4º do art. 16, o que não ocorreu nos autos.

DECADÊNCIA. DIES A QUO E PRAZO. APLICAÇÃO DO ART. 173, INCISO I DO CTN NO CASO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

O lançamento de ofício ou a parte deste que trata de aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória submete-se à regra decadencial do art. 173, inciso I, considerando-se, para a aplicação do referido dispositivo, que o lançamento só pode ser efetuado após o prazo para cumprimento do respectivo dever instrumental.

SALÁRIO-UTILIDADE. VEÍCULO FORNECIDO PELA EMPRESA. NECESSIDADE DE PROVAR A DISPENSABILIDADE PARA O TRABALHO.

Veículo fornecido pela empresa ao empregado ou ao contribuinte individual, quando dispensáveis para a realização do trabalho, têm natureza de salário-utilidade, compõem a remuneração e estão no campo da incidência da

contribuição previdenciária, seja a incidente sobre a remuneração dos empregados ou aquela incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais. Cabe ao fisco demonstrar a dispensabilidade do veículo. Ausente a prova da dispensabilidade, o lançamento que inclui tal utilidade na base de cálculo da contribuição não pode prosperar.

REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTES. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

As despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, não empregados, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros compõem a remuneração destes e devem ser incluídas na base de cálculo da contribuição previdenciária, conforme art. 22, inciso III da Lei 8.212/91.

RETROATIVIDADE BENIGNA. OMISSÕES E INEXATIDÕES NA GFIP. LEI 11.941/2009. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas por omissões ou inexatidões na GFIP foram alteradas pela Lei 11.949/2009 de modo a, possivelmente, beneficiar o infrator, conforme consta do art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991. Conforme previsto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 12/2001, anteriores a 01/2002, nos termos do voto do Relator(a); b) em negar provimento ao recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento os valores referentes a veículos e cartão empresarial, nos termos do Relator(a). Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; III) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão da integração ao Salário de Contribuição dos valores referentes às anuidades de conselho profissional, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Corrêa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

Processo nº 10980.009102/2007-32
Acórdão n.º **2301-02.091**

S2-C3T1
Fl. 638

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

Participaram do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio Souza Correa, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 30/11/2006, por ter a empresa acima identificada, segundo Relatório Fiscal da Infração, apresentado o documento a que se refere o art. 32, inciso IV e §3º com informações inexatas, incompletas ou omissas em relação aos fatos geradores de contribuições previdenciárias nas competências 12/1999 a 03/2006, tendo resultado na aplicação de multa de R\$ 136.653,01.

Após tomar ciência postal da autuação em 02/01/2007, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 37/62, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 6ª Turma da DRJ/Curitiba, no Acórdão de fls. 576/585, julgou o lançamento procedente em parte, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 11/12/2007, fls. 587. O decisório cancelou parte da multa da competência 06/2003.

O recurso voluntário, apresentado em 10/01/2008, fls. 588/624, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Inicia apontando que muitos dos pagamentos considerados pela fiscalização referem-se à quitação de serviços prestados por pessoas jurídicas, e a reembolsos de viagem.

Aponta que a fiscalização lhe concedeu um prazo exíguo para a apresentação de documentos, o que caracterizaria uma atuação arbitrária que resulta na nulidade do lançamento.

Teria ocorrido cerceamento de defesa no indeferimento da prova pericial e documental pela decisão *a quo*.

Pleiteia a exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo esta prazo de cinco anos e *dies a quo* aquele do art. 173, inciso I do CTN.

Entende que não houve erro nas GFIPs, pois os pagamentos apontados como feitos a contribuintes individuais podem ser todos justificados.

Alega que muitos pagamentos referem-se a pagamentos feitos a pessoas jurídicas mediante notas fiscais e retenção na fonte.

Sustentou a recorrente que contratou mútuo com a empresa Formato em 1999 e que a quitação de tal mútuo foi feita por meio de pagamentos a pessoas físicas que eram funcionários da mutuante Formato.

Argumenta que teriam sido incluídas no lançamento algumas despesas operacionais que não representaram pró-labore indireto aos sócios. Ademais, já recolhia as contribuições sobre o teto máximo do salário de contribuição.

Alega que fez a retenção e recolhimento sobre o pagamento de vários contribuintes individuais (Mauro Rassi Júnior (06/03 e 07/03), Wilson Pedroso (07/03, 10/04 e 01/05, João Arlindo dos Santos (02/04)).

Processo nº 10980.009102/2007-32
Acórdão n.º **2301-02.091**

S2-C3T1
Fl. 639

Insiste que provas foram desconsideradas caracterizando um formalismo excessivo, ferindo o princípio da verdade real do processo contencioso tributário.

Requer a que o presente processo seja apensado ao processo que trata da NFLD 37.044.584-8.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauro José Silva, Relator:

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Pedido de perícia sem os requisitos legais

Alega a recorrente que a decisão *a quo* é nula, pois não apreciou seu pedido de perícia. No entanto, observamos que o pedido de perícia constante da impugnação foi genérico sem apontar os motivos que a justificariam e sem qualificar o perito de sua parte que indicava. Assim, de acordo com o art. 16, §1º, o pedido é considerado não formulado. Se o pedido não foi formulado adequadamente não pode ser considerado como causa de nulidade sua não apreciação. Ademais, o item 13 da decisão justificou a negativa para a realização de perícia.

Do pedido de produção de provas

A solicitação para produção de provas não encontra amparo legal, uma vez que, de modo diverso, o art. 16, inciso II do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93, determina que a impugnação deve mencionar as provas que o interessado possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo se ficar caracterizada algumas das hipóteses do §4º do art. 16, o que não foi demonstrado pela recorrente. Por seu turno, a decisão de primeira instância justificou a negativa de produção de provas no item 13 do decisório.

O pedido para produção de provas é, portanto, negado, bem como fica afastada a nulidade da decisão de primeira instância por esse motivo.

Por fim, a solicitação de reunião de todos os lançamentos em um único processo com base no §1º do art. 9º do Decreto 70.235/72 não pode ser acatada, pois no momento da lavratura dos lançamentos tal diploma legal não era aplicável aos tributos regidos pela Lei 8.212/91. Ademais, o referido dispositivo não obriga a reunião, mas apenas a autoriza. Ademais, o trâmite autônomo dos processos não causou qualquer obstáculo à defesa da recorrente.

Decadência

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional n° 45, de 2004).

Lei n° 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei n° 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante n° 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante n° 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150,§4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício.

Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.

Luciano Amaro , *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.

Relator:

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante deussume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.9333 – SC (transitado em julgado em outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Extrai-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao

período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados à reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. No Resp 973.933-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido pela Lei 11.933/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser realizado em 20(XX+1) e o *dies a quo* da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2). Não obstante nossa posição sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, deixamos de aplicá-la a partir de janeiro de 2011 em virtude do conteúdo do art. 62-A do Regimento deste CARF que obriga a todos os Conselheiros a reproduzir as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ julgados na sistemática do art. 543-C. Assim, mesmo para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, consideraremos o *dies a quo* em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.

Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso

dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão “pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

Tratamos de lançamos de ofício motivado por descumprimento de obrigação acessória, o que, segundo nosso entendimento anteriormente apresentado, leva-nos a aplicar a regra decadencial do art. 173, inciso I do CTN. Assim, estão atingidos pela caducidade os fatos

geradores até 31/12/2001, o que inclui tanto a competência 12 como a competência 13 do respectivo ano, em razão do conteúdo do Resp 973.933-SC e do art. 62-A do Regimento deste CARF.

Como relatado, no mérito alega que não houve qualquer omissão ou erro nas GFIPs, pois os pagamentos a contribuintes individuais são, na verdade, referentes a :

1 — pagamentos de pessoas jurídicas;

2— pagamento da folha de subempreiteiro;

3 — pagamento de pessoas físicas como forma de saldar mútuo com a empresa formato;

4 — despesas operacionais, em especial os pagamentos caracterizados como pró-labore;

5— retenção e recolhimento das contribuições dos contribuintes individuais;

Pagamentos a pessoas jurídicas

Conforme consignado na decisão *a quo*, a recorrente não especificou nas planilhas que apresentou quais pagamentos teriam sido efetuados a pessoas jurídicas com a correspondente emissão de nota fiscal, tornando oportuna a lembrança do brocardo jurídico *allegatio et non probatio, quasi non allegatio*, ou seja, alegar sem provar equivale a não alegar

Pagamento da folha de subempreiteiro

A recorrente afirma que assumiu o pagamento de alguns trabalhadores que deviam ser remunerados por seu subempreiteiro. Mais uma vez, a decisão de primeira instância foi precisa ao afirmar que :

“(…)[como o] subempreiteiro desapareceu, como evidencia a comunicação interna que determina o adiantamento dos salários de outubro de 2003. Portanto, nas competências 12/03 e 01/04 o subempreiteiro estava ausente e os trabalhadores não estavam recebendo ordens de serviço de seu empregador desaparecido (não havia subordinação). A fiscalização não detectou a presença dos elementos caracterizadores do vínculo de emprego direto com a Notificada. Logo, diante da inequívoca prestação de serviços dos trabalhadores para a CRE e da ausência do subempreiteiro, os trabalhadores são contribuintes individuais, pessoas físicas que prestaram serviços para a Notificada.”

Pagamento de pessoas físicas como forma de saldar mútuo com a empresa formato

Sustentou a recorrente que contratou mútuo com a empresa Formato em 1999 e que a quitação de tal mútuo foi feita por meio de pagamentos a pessoas físicas que eram funcionários da mutuante Formato.

No tocante aos empréstimos e sua comprovação, os argumentos da recorrente não prosperam.

Trata-se de matéria já extensamente examinada pelos tribunais administrativos, sendo que a jurisprudência firmou-se mansa e pacificamente no sentido de não acolher as alegações de empréstimos não acompanhadas do respectivo contrato de mútuo e das provas que irrefutavelmente demonstrem a transferência do efetivo numerário, com indicação de valor e data coincidentes. Abaixo seguem alguns acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO - MÚTUO - A contratação de empréstimo entre particulares despida de comprovação da transferência do correspondente numerário, ainda que constante das declarações de ajuste anuais dos contratantes apresentadas a destempo e após o início do procedimento de ofício, não constitui origem para eventuais aplicações, uma vez contrato unilateral que se perfaz com a tradição de seu objeto. (Acórdão 102-45383 de 20/02/2002)

MÚTUO. COMPROVAÇÃO. A alegação de que foram recebidos recursos em empréstimo obtido de pessoa física deve ser acompanhada dos comprovantes do efetivo ingresso do numerário no patrimônio do contribuinte, além da informação da dívida nas declarações de rendimentos do mutuário e do mutuante e da demonstração de que este último possuía recursos próprios suficientes para respaldar o empréstimo. (Ac 106-12836 de 23/08/2002)

*EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO - os fatos registrados na escrituração de pessoa jurídica, da qual o contribuinte é sócio majoritário, são tidos como verdadeiros desde que respaldados por documentação hábil e idônea. O simples registro do empréstimo na escrituração, por si só, é insuficiente para comprovar a saída do numerário da pessoa jurídica. Na falta de documentos, coincidentes em datas e valores, que comprovem o efetivo ingresso dos recursos alegados no patrimônio da pessoa física do sócio, mantém-se o lançamento a título de omissão de rendimentos revelada por *acréscimo patrimonial* a descoberto. (Acórdão 106-12357 de 07/11/2001)*

*EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO - MÚTUO - A alegação da existência de empréstimos realizados com terceiros deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados, não bastando a simples apresentação do contrato de *mútuo* e/ou a informação nas declarações de bens do credor e do devedor. (Acórdão 106-13763 de 05/12/2003)*

“NORMAS PROCESSUAIS - PROVA - MÚTUO - O evento econômico de referência expresso em documento apresentado como prova, deve

estar em harmonia com os demais que constituíram o suporte fático para incidência do tributo. O empréstimo do tipo mútuo requer suporte em instrumento contratual, revestido das formalidades intrínsecas e extrínsecas previstas na lei e a comprovação da efetiva entrega de seu objeto.” (2ª Câmara, Ac. 102-46120, sessão de 10/09/2003)

“EMPRÉSTIMO NÃO COMPROVADO - MÚTUO - A alegação da existência de empréstimos realizados com terceiros deve vir acompanhada de provas inequívocas da efetiva transferência dos numerários emprestados, não bastando a simples apresentação do contrato de mútuo e/ou a informação nas declarações de bens do credor e do devedor.” (6ª Câmara, Ac. 106-13763, sessão de 05/12/2003)

“EMPRÉSTIMO - COMPROVAÇÃO - Cabe ao contribuinte a comprovação mediante cópia do contrato de mútuo, cheque, comprovante de depósito bancário ou do extrato da conta corrente ou outro meio hábil e idôneo admitido em direito, da efetiva transferência dos recursos, coincidente em datas e valores, tanto na concessão como por ocasião do recebimento do empréstimo, não sendo suficiente a apresentação apenas de recibo ou nota promissória.” (2ª Câmara, Ac. 102-46568, sessão de 01/12/2004)

Portanto, para a comprovação do empréstimo, há necessidade da efetiva comprovação da saída do numerário do patrimônio do mutuante, respaldado pelo respectivo contrato ou da informação nas escriturações autenticadas de ambos os contratantes, e da comprovação da quitação efetuada pelo mutuário. Ausentes tais elementos probantes, resta sem comprovação a efetividade do mútuo. Destacamos, por oportuno, o que foi anotado na decisão *a quo*:

“9.3.3. Note-se que, sem os contratos celebrados e sem documentos que os corroborem, a situação é pouco verossímil: Formato aliena obras e acervo técnico para CRE, mas esta empresta dinheiro da Formato e salda o mútuo através do pagamento dos salários e contribuições da mão-de-obra da Formato que foi cedida para a CRE, devendo a CRE, por decorrência lógica, pagar também pela cessão da mão-de-obra da Formato nas obras agora de titularidade da CRE.

9.3.4. Portanto, diante da ausência de prova do contrato de cessão da mão-de-obra e da ausência de prova do teor do contrato de mútuo, não há como negar que a CRE remunerou mão-de-obra de contribuintes individuais, tal como detectado pela fiscalização.”

Retenção e recolhimento das contribuições dos contribuintes individuais

A recorrente alegou que fez a retenção e recolhimento sobre o pagamento de vários contribuintes individuais (Mauro Rassi Júnior (06/03 e 07/03), Wilson Pedroso (07/03, 10/04 e 01/05, João Arlindo dos Santos (02/04)). No entanto, como já assinalado no decisório de primeira instância não trouxe aos autos a prova de tais pagamentos, o que impede o acatamento de seus argumentos.

Desconsideração de provas

Por fim, não compartilho do entendimento da recorrente de que provas foram desconsideradas sem qualquer justificativa, o que teria comprometido a busca pela verdade real. Observamos que a decisão *a quo* analisou detidamente todas as provas apresentadas, relacionando para cada uma delas o motivo da desconsideração de seu valor probante.

Pagamentos considerados como despesas pessoais dos sócios

Segundo a recorrente, teriam sido incluídas no lançamento algumas despesas operacionais que não representaram pró-labore indireto aos sócios e que recolhia sobre o teto do salário de contribuição.

A recorrente equívoca-se ao suscitar o teto de contribuição, pois este refere-se à contribuição do beneficiário e não à da empresa como no presente caso.

A seguir transcrevemos nossas considerações sobre as despesas pessoais dos sócios conforme constam de nosso voto no Recurso 257.479:

Faremos a análise dos pagamentos considerados como despesas pessoais dos sócios por meio do agrupamento em quatro categorias: despesas com veículos, despesas pagas com cartão empresarial e despesas de aluguel.

Incidência da contribuição previdenciária sobre salário-utilidade configurado com o fornecimento de veículos. Necessidade de o fisco demonstrar que os veículos eram dispensáveis para o trabalho ou para a prestação de serviço.

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre o salário-utilidade configurado com o fornecimento de veículos analisando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde de pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios (rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como

sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;

No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis(PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço”(parágrafo único, alínea “a”), sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, in verbis:

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

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

Analizando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I:

remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Logo, cabe-nos verificar se os pagamentos feitos pelo empregador a título de previdência complementar estão alcançados por algumas incidências do inciso I do art. 22.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário lato sensu e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário lato sensu compreende o salário stricto sensu, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassam 50% do salário stricto sensu, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as utilidades excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange ao fornecimento de veículos e sua caracterização como salário-utilidade, o TST possui a Súmula 367 que esclarece em que situações os veículos fornecidos podem ser considerados como salário-utilidade. In verbis:

Súmula TST 367 - Utilidades "in natura". Habitação. Energia elétrica. Veículo. Cigarro. Não integração ao salário.

I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares.

II - O cigarro não se considera salário utilidade em face de sua nocividade à saúde.

O conteúdo da Súmula 367, portanto, o qual adotamos integralmente para o caso, exige que o fornecimento de veículos seja dispensável para a realização do trabalho. Tal circunstância, salvo a caracterização de fato notório, precisa ser provada pelo fisco, pois é este que alega a desnecessidade. A autoridade fiscal precisa carrear aos autos um conjunto probatório que demonstre a desnecessidade dos veículos para a realização do trabalho. Caracterizada a dispensabilidade, estará preenchido o requisito para a consideração do uso do veículo

como salário-utilidade e , portanto, como elemento que compõe a remuneração.

Todos esses argumentos são aplicáveis para o caso de remuneração de empregados, mas não diretamente para o caso de remuneração de contribuintes individuais, como é o caso dos sócios. No entanto, por uma questão de isonomia, adotamos a mesma conclusão, ou seja, os veículos utilizados pelos sócios poderão ser considerados como despesa pessoal do sócio, e portanto como parte de sua remuneração, quando a autoridade fiscal carrear aos autos um conjunto probatório que demonstre a desnecessidade dos veículos para a realização do trabalho que o sócio exerce na empresa.

In casu, a fiscalização não apresentou qualquer prova de que os veículos eram dispensáveis para o trabalho. Assim, todas as despesas com veículos, incluindo combustíveis, devem ser retiradas da base de cálculo da contribuição.

Demais itens da remuneração dos sócios

Passamos agora a analisar a incidência da contribuição previdenciária sobre a remuneração dos contribuintes individuais(não empregados) cuja hipótese está presente no inciso III do art. 22, in verbis:

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; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem

como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Conforme os dispositivos acima transcritos, a empresa está obrigada ao pagamento da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais com base na remuneração destes. Ocorre que, não sendo estes empregados, sua relação com a empresa não está regida pela legislação trabalhista. Logo, o conceito de remuneração para os contribuintes individuais não está adstrito ao conteúdo da CLT por força do art. 110 do CTN, como no caso dos empregados. Por conta disso, fomos buscar outras disposições de nosso direito positivo que tratem, genericamente, de remuneração e encontramos o art. 74 da Lei 8.383/91, in verbis:

Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

(...)

A lei, portanto, no caso de administradores, gerentes e seus assessores inclui na remuneração todo e qualquer benefício ou vantagem concedido pela empresa.

Despesas com aluguel e faculdade da filha de um sócio

Inafastável, portanto, a conclusão de que pagamentos de aluguéis e faculdade da filha de um dos sócios, bem como despesas com haras, constituem benefício pessoal concedido ao sócio e que faz parte de sua remuneração, devendo sofrer a incidência da contribuição previdenciária. Destacamos que, apesar da negativa da empresa, a existência de gastos com haras estão comprovados em fls. 257.

Despesas com cartão empresarial

Com relação aos pagamentos de cartão de crédito empresarial devemos considerar que opera a favor desse tipo de despesas uma presunção hominis de que não se tratam de despesas pessoais, mas de despesas de interesse da empresa. Caberia à fiscalização demonstrar que os gastos efetuados com cartão não foram feitos no interesse da empresa e sim para desfrute pessoal dos sócios. Não encontramos tal conjunto probatório nos autos e na análise que fizemos dos itens constantes das faturas dos cartões pudemos perceber que se tratam de despesas que têm valor razoável e que podem perfeitamente ser aceitas como despesas no interesse da empresa. Como a fiscalização não fez prova quanto a irrazoabilidade de tais gastos, concluímos que os pagamentos dos cartões empresariais não podem permanecer na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Quanto aos demais pagamentos, notamos que são de pequena monta e facilmente identificáveis, salvo prova em contrário que não foi feita, como despesas no interesse da empresa. Excluimos desse raciocínio, por ser fato notório que se tratam de despesas pessoais do sócio, o caso dos pagamentos ao Instituto de Engenharia.

A alegação da recorrente de que incluiu aos pagamentos de fls. 313 no pró-labore dos sócios não está acompanhada de provas e não pode ser considerada. Ademais, tais pagamentos estão atingidos pela decadência.

Multa por não apresentação da GFIP. Adequação ao art. 32-A.

O valor da multa por apresentação da GFIP com incorreções ou omissões sofreu modificações com o advento da Lei 11.941/09 que introduziu o art. 32-A na Lei 8.212/91, in verbis:

"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."

Com relação ao tema, o Código Tributário Nacional, em seu at. 106, alínea "c", afirma expressamente que a Lei nova deverá retroagir quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na Lei vigente anterior, *verbis*:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Logo, a perfeita adequação do lançamento à legalidade exige que a multa aplicada seja confrontada com a multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que resultar em menor ônus para a recorrente.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO**, de modo (i) a excluir os fatos geradores ocorridos até 12/2001, o que inclui as competências 12 e 13 do respectivo ano; (ii) com relação às despesas pessoais dos sócios, manter na base de cálculo da contribuição previdenciária somente os pagamentos de aluguel, de anuidade do Instituto de Engenharia e gastos com haras; (iii) aplicar o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à recorrente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Processo nº 10980.009102/2007-32
Acórdão n.º **2301-02.091**

S2-C3T1
Fl. 649



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por MAURO JOSE SILVA em 02/06/2011 16:57:39.

Documento autenticado digitalmente por MAURO JOSE SILVA em 02/06/2011.

Documento assinado digitalmente por: MAURO JOSE SILVA em 02/06/2011 e MARCELO OLIVEIRA em 02/06/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 20/09/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP20.0919.12076.0R4K

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

9D8E72BF4234214140503BA1DCFA04A51D95CCCC