



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

**Processo n°** 10980.009734/2007-04  
**Recurso n°** 247.606 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-01.560 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de janeiro de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AI CFL 68  
**Recorrente** PARANÁ BANCO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 24/11/2006

**AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.**

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de GFIP com omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

**GRATIFICAÇÃO. NATUREZA REMUNERATÓRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Integra o conceito jurídico de salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive sob a forma de utilidades. O conceito jurídico de Salário de contribuição aviado no art. 28 da Lei nº 8.212/91 em momento algum vincula a natureza jurídica das parcelas integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias à habitualidade de seu recebimento. Sendo a natureza da verba auferida qualificada juridicamente como gratificação de desempenho, basta para a sua sujeição à tributação previdenciária o seu mero recebimento pelo segurado obrigatório do RGPS, mesmo que tal pagamento tenha ocorrido uma única vez no histórico funcional do beneficiário.

**AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c' do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

**Recurso Voluntário Provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conceder provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória nº 449 de 2008, mais precisamente, o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei nº 11.941/2009 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212/91.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liège Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Arlindo da Costa e Silva.

Ausência momentânea: Eduardo Augusto Marcondes de Freitas

## **Relatório**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005.

Data da lavratura da Auto de Infração: 24/11/2006.

Data da ciência do Auto de Infração : 24/11/2006.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do recorrente, em virtude de não terem sido informados em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, especialmente aqueles referentes a remunerações pagas a segurados obrigatórios do RGPS, efetuadas mediante tickets, no período de 01/1999 a 12/2002, e créditos em cartões eletrônicos, a partir de 01/2003, ambos fornecidos pela empresa INCENTIVE HOUSE S/A, conforme descrito no Relatório Fiscal da Infração, a fl. 17.

### **CFL - 68**

*Apresentar a empresa GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol,*

*produção rural) – Art. 284,II na redação do Dec.4.729, de 09/06/2003.*

Relata o auditor fiscal notificante que o valor da multa aplicada corresponde a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitado ao valor resultante da multiplicação do valor mínimo previsto na legislação por um fator em função do número de segurados da empresa, conforme memória de cálculo a fls. 19/20, totalizando R\$ 271.137,28.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o autuado apresentou impugnação a fls. 25/32.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Curitiba/PR lavrou Decisão-Notificação (DN), a fls. 51/59, julgando procedente a autuação e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

A autuada foi cientificada da decisão de 1ª Instância no dia 26 de fevereiro de 2007, conforme Aviso de Recebimento – AR a fl. 62.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 66/77, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Os valores pagos ou creditados aos segurados têm a natureza de "ganhos eventuais" expressamente desvinculados do salário, não integrando a remuneração que constitui base de cálculo das contribuições a cargo da empresa, nem o salário-de-contribuição, nos termos dos artigos 22, §2º e 28, §9º da Lei Federal nº 8.212/91, o que dispensaria a exigência de informá-los no documento previsto no inciso IV do art. 32 da Lei 8.212/91;
- Que os pagamentos não tinham como objetivo remunerar o trabalho prestado pelos segurados, constituindo, na verdade, prêmios por produtividade e desempenho, de caráter eventual, esporádico e que, como tais, não integravam o salário-de-contribuição nem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, sendo indevida a sua exigência, assim como também a sua inclusão nas GFIP.
- Os prêmios fornecidos pela Incentive House sob a forma de tíquetes ou cartões tinham a finalidade de "incentivar e reconhecer" o desempenho dos funcionários e demais prestadores de serviços da empresa contratante, consistindo em "produtos de premiação", os quais foram utilizados com a finalidade de premiar o desempenho dos segurados - empregados ou não - que lhe prestavam serviços, estando condicionados ao cumprimento de determinadas metas de produtividade e eficiência.
- Que a Lei nº 8.212/91 também exclui do conceito de remuneração, para efeito de cálculo e recolhimento das contribuições a cargo da empresa,

importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

- Que é imperioso demonstrar-se que os pagamentos foram habituais e estavam vinculados ao salário dos beneficiários, remunerando-os pelo seu trabalho. Aduz que, não estando demonstrada a natureza salarial dos mencionados pagamentos, também não há como caracterizá-los como fato gerador das contribuições previdenciárias, o que dispensa a exigência de informá-los na GFIP;
- Que a Constituição Federal outorgou à União a competência para instituir contribuições incidentes sobre "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". Adita que a natureza não salarial, não remuneratória de trabalho, dos pagamentos feitos por intermédio dos tíquetes e cartões fornecidos pela Incentive House S/A foi desconsiderada pela fiscalização.

Ao fim, requer o recorrente que seja julgada integralmente improcedente a autuação consubstanciada nestes autos, reconhecendo a inexistência da infração que lhe foi imputada, cancelando-se assim a multa que lhe foi imposta. Alternativamente, por considerar-se infrator primário e não ter incorrido em circunstâncias agravantes, requer a aplicação do artigo 291, §1º do Regulamento da Previdência Social, para fins de relevação ou atenuação da multa aplicada.

Acordaram os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, em converter o julgamento em diligência para que fosse coligido aos autos o assentamento da decisão definitiva no âmbito administrativo do Processo Administrativo Fiscal relativo à NFLD nº 37.053.794-7, a qual formalizou o lançamento das contribuições sociais incidentes sobre as remunerações pagas a segurados obrigatórios do RGPS efetuadas mediante tíquetes, no período de 01/1999 a 12/2002, e créditos em cartões eletrônicos, a partir de 01/2003, fornecidos pela empresa INCENTIVE HOUSE S/A.

Acórdão nº 2301-00.780, a fls. 108/111, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF nos autos do Processo Administrativo Fiscal relativo à NFLD nº 37.053.794-7, negou provimento ao recurso.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## Voto

Conselheiro: Arlindo da Costa e Silva

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 26/02/2007, segunda-feira, iniciando-se pois o decurso do prazo recursal na terça-feira

seguinte, diga-se, 27/02/2007. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 28 de março do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares, passamos diretamente ao exame do mérito.

## **2. DO MÉRITO**

Cumpra inicialmente assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

### **2.1. DOS FATOS GERADORES.**

O Recorrente concentra seu inconformismo na concepção de que os valores pagos ou creditados aos segurados têm a natureza de "ganhos eventuais" expressamente desvinculados do salário, não integrando a remuneração que constitui base de cálculo das contribuições a cargo da empresa, nem o salário-de-contribuição, nos termos dos artigos 22, §2º e 28, §9º da Lei Federal nº 8.212/91, o que dispensaria a exigência de informá-los no documento previsto no inciso IV do art. 32 da Lei 8.212/91.

Acrescenta que os pagamentos não tinham como objetivo remunerar o trabalho prestado pelos segurados, constituindo, na verdade, prêmios por produtividade e desempenho de caráter eventual, esporádico, estando condicionados ao cumprimento de determinadas metas de produtividade e eficiência, e que, como tais, não integravam o salário-de-contribuição nem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, sendo indevida a sua exigência, assim como também a sua inclusão nas GFIP.

Argumenta, igualmente, que a Lei nº 8.212/91 exclui do conceito de remuneração, para efeito de cálculo e recolhimento das contribuições a cargo da empresa, importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário, proclamando, alfim, ser imperioso demonstrar-se que os pagamentos foram habituais e estavam vinculados ao salário dos beneficiários, remunerando-os pelo seu trabalho. Aduz que, não estando demonstrada a natureza salarial dos mencionados pagamentos, também não há como caracterizá-los como fato gerador das contribuições previdenciárias, o que dispensa a exigência de informá-los na GFIP.

Pondera, por derradeiro, que o que se observa no lançamento consubstanciado na NFLD 37.053.794-7, ao qual o presente Auto de Infração encontra-se vinculado, é que a natureza não salarial, não remuneratória de trabalho, dos pagamentos feitos por intermédio dos tíquetes e cartões fornecidos pela Incentive House S/A foi desconsiderada pela fiscalização, que os inseriu na base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelo recorrente, em desrespeito aos artigos 22, §2º e 28, §9 da Lei 8.212/91.

As alegações deitadas pelo Recorrente, no entanto, não reúne condições de prosperar.

Impende, neste comenos, digressionar levemente que o CTN, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

**Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

(...)

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

(...)

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

**Código Tributário Nacional - CTN**

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

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

*§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.* (grifos nossos)

*§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.* (grifos nossos)

Nessa perspectiva, não exige o dispêndio de elevadas energias intelectuais a interpretação do texto inscrito no §2º do supratranscrito dispositivo legal a qual aponta para a total independência entre as obrigações ditas principais e aquelas denominadas como acessórias. Estas, no dizer cristalino da Lei, decorrem diretamente da legislação tributária, não das obrigações principais, e tem por objeto prestações positivas ou negativas fixadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

No presente caso, o Recorrente foi notificado pela falta de recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados a título de premiação de incentivo e foi, em consequência, autuado pela não inclusão de tais valores nas respectivas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Com efeito, a *vexata quaestio* sobre a qual se funda a lide em debate reside na subsunção ou não dos valores pagos mediante cartão premiação ao conceito legal de Salário de Contribuição, para os fins exclusivos de incidência de contribuições previdenciárias.

Grassa no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas

representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº 5.452 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho.

**CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT**

*Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

*§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

*§ 2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

*§ 3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada à distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*§ 3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)*

§ 4º - *Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)*

Todavia, o caráter de constância somente se verifica na eterna propensão à mudança. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas as ajusta à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro.

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas, assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a interpretar remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o obreiro estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida direta pelo trabalho realizado. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

*“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontroverso que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do*

*empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...*

(...)

*Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei” Nascimento, Amauri M. , Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.*

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “remuneração” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

**Constituição Federal de 1988**

*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) (grifos nossos)***

Do marco primitivo constitucional deflui que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espancar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente a folha de salários como também sobre os “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência da base de incidência das contribuições previdenciárias aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

**Constituição Federal de 1988**

*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 pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

Imerso nessa ordem constitucional, ilumine-se a definição legal de Salário de contribuição aviado no art. 28 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*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;** (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

*II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;*

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

*IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Advirta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao

estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.

Nesse cenário, a vista dos ensinamentos colhidos na melhor doutrina trabalhista, avulta compreenderem-se no hodierno conceito de *remuneração* os três componentes do gênero, especificados nos moldes que se vos seguem:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

(...)

§9º *Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente**: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

- a) Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- b) As ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;*
- c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;*

*d) As importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*e) As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*1. Previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;*

*2. Relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;*

*3. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;*

*4. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;*

*5. Recebidas a título de incentivo à demissão;*

*6. Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*7. Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*8. Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*9. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*f) A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*

*g) A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*h) As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*

*i) A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*

*j) A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*

*l) O abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*m) Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*n) A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este*

*direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*o) As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*p) O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*q) O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*r) O valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*s) O ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*u) A importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*v) Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*x) O valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Cumprido observar que, nos termos do art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção. Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido § 9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

**Código Tributário Nacional - CTN**

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

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, visualizando com os olhos de ver a questão controvertida ora em debate, sob o foco de tudo o quanto até o momento foi apreciado, verificamos que as verbas auferidas pelos segurados obrigatórios que prestam serviços à Recorrente, mediante Tickets ou Cartões de Premiação, subsumem-se no conceito de “salário de Contribuição” assentado no *caput* do art. 28 da Lei nº 8.212/91, não estando acobertados por nenhuma das hipóteses de não incidência destacadas no §9º desse mesmo dispositivo legal, razão pela qual integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Destaca o Recorrente que a Lei nº 8.212/91 exclui do conceito de remuneração, para efeito de cálculo e recolhimento das contribuições a cargo da empresa, importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário, proclamando, alfim, ser imperioso demonstrar-se que os pagamentos foram habituais e estavam vinculados ao salário dos beneficiários, remunerando-os pelo seu trabalho. Aduz que, não estando demonstrada a natureza salarial dos mencionados pagamentos, também não haveria como caracterizá-los como fato gerador das contribuições previdenciárias, o que dispensaria a exigência de informá-los na GFIP.

Tal argumentação, todavia, não produz eco nas montanhas do ordenamento jurídico nacional.

Na hipótese *sub oculi*, não é exigida áurea mestria para perceber que tais pagamentos ostentam natureza jurídica de gratificação. Da pena de Plá Rodriguez, citado por Mascaro Nascimento, grafou-se singular conceito de gratificações como as “*somas em dinheiro de tipo variável, outorgadas voluntariamente pelo patrão aos seus empregados, a título de prêmio ou incentivo, para lograr a maior dedicação e perseverança destes.*”

Mostra-se valioso lembrar, no que pertine à natureza de liberalidade das gratificações, as palavras de Cabanellas: “*provado ou comprovado o caráter habitual, geral, invariável e periódico da gratificação, esta perde a sua voluntariedade característica, para se converter em obrigatória; então, deixa de ser liberalidade para se transformar em direito exigível pelo trabalhador e inescusável pelo empregador*” (Guillermo Cabanellas de Torres, Compendio de Derecho Laboral, Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1968)

É exatamente o que ocorre no caso concreto sobre o qual ora nos debruçamos. As verbas em destaque não se consubstanciam em ganhos eventuais, mas, sim, numa contraprestação remuneratória auferida pelos empregados como incentivo em concurso interno de produtividade, conforme declarado expressamente pelo Recorrente.

Atingindo o empregado a produtividade desejada, este se titulariza no direito subjetivo à gratificação, podendo esta ser exigida inclusive judicialmente. O que é isso senão uma gratificação de desempenho ?

Por outro lado, o simples fato de uma determinada verba ser eventual ou não mostra-se irrelevante para o seu enquadramento no conceito jurídico de Salário de Contribuição.

No presente caso, não resta dúvida que houve prestação de serviços à sociedade empresária pelos segurados, e os valores pagos pela prestação de serviços estão no campo de incidência tributária, por remunerarem tal serviço. Prova disso é que somente os trabalhadores de lograssem atingir as metas estabelecidas pela empresa seriam honrados com o recebimento dos cartões de premiação.

Por tudo o quanto foi ora discutido, avulta que o benefício auferido pelos beneficiários das premiações oferecidas pelo Recorrente, dada a sua natureza jurídica de gratificação e por não constar expressamente no rol *numerus clausus* de hipóteses de não incidência tributária, constitui-se parcela integrante do Salário de contribuição dos segurados, estando sujeito, por decorrência legal vinculante, à incidência de contribuições sociais previdenciárias.

Tal conclusão não discrepa do *verdictum* do Acórdão nº 2301-00.780, a fls. 108/111, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF nos autos do Processo Administrativo Fiscal relativo à NFLD nº 37.053.794-7, a qual formalizou o lançamento das contribuições sociais incidentes sobre as remunerações pagas a segurados obrigatórios do RGPS efetuadas mediante tíquetes, no período de 01/1999 a 12/2002, e créditos em cartões eletrônicos, a partir de 01/2003, fornecidos pela empresa Incentive House S/A.

No julgamento da NFLD suso referida, concluiu o Colegiado indicado no parágrafo precedente que os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS mediante tíquetes e cartões eletrônicos fornecidos pela empresa Incentive House S/A ostentavam natureza remuneratória, conforme se depreende dos excertos a seguir, extraídos do indigitado Acórdão :

**Acórdão nº 2301-00.780 — 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**

(...)

*A fiscalização constatou, o que foi confirmado pela recorrente em sua peça recursal, que tais prêmios eram concedidos por meio de tíquetes ou de créditos rias contas dos cartões de premiação, fornecidos pela empresa administradora Incentive House S/A.*

*Nesse sentido, os valores referentes aos prêmios concedidos pela Recorrente a seus empregados integram o salário de contribuição, conforme inciso I, art. 28, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 1.596-14/1997, convertida na Lei 9.528/97.*

*É oportuno lembrar, ainda, que, conforme art. 176 do CTN; “ a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão...”.*

*No presente caso, não resta dúvida que os prêmios concedidos por meio da empresa prestadora citada no Relatório Fiscal, não estão incluídos nas hipóteses legais de , isenção previdenciária, previstas no §9º, art. 28, da Lei 8.212/91.*

*Nem toda utilidade fornecida ao trabalhador tem caráter contraprestacional, sendo necessário distinguir a utilidade fornecida como retribuição pelo trabalho, que se caracteriza "salário-utilidade" e que deve ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária, daquela fornecida como instrumento de trabalho, ou para o trabalho, que não se caracteriza salário-utilidade, eis que meramente instrumental para o desempenho das funções do trabalhador.*

*Resta claro que o pagamento feito pela recorrente a título de programa de incentivo em favor dos seus empregados não se trata de fornecimento de meio para que esses trabalhadores possam exercer suas funções, e sim uma vantagem que representa um acréscimo indireto A. remuneração, devendo, portanto, sofrer incidência de contribuição previdenciária.*

(...)

*Voto no sentido de CONHECER do recurso, reconhecer a decadência parcial para excluir do lançamento os valores correspondentes ao período de 03/1997 a 11/2000 e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.*

Dessarte, havendo a atuada remunerado segurados obrigatórios do RGPS, mesmo que por intermédio de interposta empresa, deveria ter efetuado o recolhimento das respectivas contribuições sociais à autarquia previdenciária federal e, por obrigação legal, ter informado tais remunerações e contribuições nas correspondentes Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Nessa perspectiva, os valores pagos através de tickets e cartões de premiação, por se subsumirem no conceito jurídico de salário de contribuição, deveriam ter sido declarados nas GFIP das competências correspondentes, como assim determina o inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

(...)

*IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

(...)

*§4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro*

abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

0 a 5 segurados	1/2 valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

§5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

## 2.2. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Urge, antes de tudo, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente, como assim demonstra acreditar o Recorrente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado 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, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Lei federal revogou os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, fazendo introduzir no bojo desse mesmo Diploma Legal o art. 32-A, *ad litteris et verbis*:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*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. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009). (grifos nossos)*

*§1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*§2º Observado o disposto no §3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*§3 A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91. A Medida Provisória nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a memória de cálculo da penalidade em tela, passando a impor a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omissas, mantendo inalterada a tipificação legal da conduta punível.

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação, de penalidade administrativa motivada, unicamente, pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu artigo 4º:

**Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010**

*Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:*

*Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:*

*I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:*

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e*

*b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser*

*comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.*

Mostra-se flagrante que a citada IN RFN nº 1.027/2010 extrapolou os limites da lei, inovando o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessória, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação acessória, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. *Lé com lé, cré com cré.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação acessória que é absolutamente independente de qualquer obrigação principal.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de determinada obrigação acessória, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

*IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

*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.*

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, in fine, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*(...)*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, extrapola os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 um benefício ao contribuinte, verifica-se a incidência do preceito encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, devendo ser observada a retroatividade benigna, sempre que a multa decorrente da sistemática de cálculo realizada na forma prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

Assim, tratando-se o presente caso de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

### **3. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a pena administrativa a ser impingida ao infrator ser recalculada tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva - Relator

CÓPIA