



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

Processo n° 11080.722965/2010-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.624 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de fevereiro de 2015
Matéria Salário Indireto Ajuda de Custo
Recorrente ENDEREÇO CERTO - SERVIÇOS DE MARKETING LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

SALÁRIO INDIRETO. Incide contribuições previdenciárias sobre toda e qualquer vantagem atribuída ao empregado em desacordo com as previsões de não incidência contidas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

MULTA MORATÓRIA

A aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e se mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Sessão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do Auto de Infração de Obrigação Principal, para que seja aplicada a multa de mora considerando as disposições contidas no artigo 35, II da Lei n.º 8.212/91, para o período até 11/2008, inclusive.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Leo Meirelles do Amaral, André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata o presente de Auto de Infração de Obrigação Principal cientificado ao sujeito passivo em 21/09/2010, relativo às contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos aos segurados empregados a título de ajuda de custo, no período de 01/2005 a 12/2007, bem como de diferenças de contribuições apuradas do confronto dos valores constantes das folhas de pagamento e declarados em GFIP com aqueles constantes nos registros contábeis.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 58/64, os valores pagos a título de ajuda de custo formam apurados na contabilidade da autuada, com pagamentos fixos e mensais. Às fls. 86/106, constam planilhas com discriminativo dos valores lançados por competência e às fls. 107/112, planilhas com a contribuição dos segurados.

Após a impugnação, Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS julgou a autuação procedente.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, onde alega em síntese:

- a) a nulidade da autuação porque foi lavrada por fiscais da Receita Federal em matéria previdenciária, visto que a criação da Super Receita se deu por medida provisória que perdeu a eficácia;
- b) a nulidade da autuação por vício formal, visto o descumprimentos dos artigos 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72;
- c) que não foi possível verificar se o crédito está correto, sendo inviável a recorrente identificar a base de cálculo utilizada;
- d) que os valores pagos a título de ajuda de custo são indenizatórios, porque foram pagos como vale-transporte e vale-alimentação;
- e) que é indevida a multa aplicada porque não houve fundamentação para emissão do auto de infração;
- f) que deve ser aplicado o artigo 35, da Lei n.º 8.212/91, quanto á multa.
- g) Por fim, requer o provimento do recurso para reformar a decisão recorrida e julgar procedente a impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Da Preliminar

A recorrente alega a nulidade da autuação porque a MP nº 258/2005, que tratou da unificação das receitas federal e previdenciária, perdeu sua eficácia em 18/11/2005, por não haver sido votada no prazo legal.

Embora tal matéria não tenha sido tratada por ora da impugnação e em respeito ao artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, onde somente será conhecida a matéria expressamente impugnada, nem precisaria ser rebatida neste Acórdão, informo à recorrente que o presente lançamento se deu em 21/09/2010, quando já em vigor a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que criou a Receita Federal do Brasil - RFB, com a transformação dos órgãos federais de fiscalização e arrecadação – a Secretaria da Receita Federal - SRF e a Secretária da Receita Previdenciária - SRP.

O artigo 2º, da referida Lei atribui competência ao novo órgão para planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estando o lançamento perfeitamente amparado na legislação vigente:

Lei nº 11.457/2007

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

Ademais, quanto à perda da eficácia da MP 258/2005, apenas a título ilustrativo, informo à recorrente que a Constituição Federal prevê tal ocorrência e sua consequência, no artigo 62, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 32/2001, no seguinte sentido:

Art. 62 - Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

(...)

§ 3º - As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

(...)

§ 11 - Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conserva-se-ão por ela regidas.

Pela leitura do § 11, fica claro que, caso não editado o decreto legislativo pelo Congresso Nacional, permanecem incólumes os efeitos dos atos praticados sob a égide da MP tornada ineficaz. Alexandre de Moraes, no seu “Direito Constitucional” (20ª ed. SP: Atlas, 2006, p. 634) reitera e clarifica ainda mais o já suficientemente cristalino normativo constitucional, conforme a seguinte lição :

Esse entendimento foi consagrado pela Emenda Constitucional nº 32/01 que, expressamente, determinou no art. 3º do art. 62, que as medidas provisórias perderão eficácia desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de 60 dias, prorrogável uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

Caso, porém, o Congresso Nacional não edite o decreto legislativo no prazo de 60 dias após a rejeição ou perda de sua eficácia, a medida provisória continuará regendo somente as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência.

Dessa forma, a Constituição permite, de forma excepcional e restrita, a permanência dos efeitos ex nunc de medida provisória expressa ou tacitamente rejeitada, sempre em virtude da inércia do Poder Legislativo em editar o referido Decreto Legislativo. (grifei)

Desta forma, ainda que o lançamento tivesse se dado na vigência da MP 258/2005, estaria válido.

Também não vislumbro a tese de nulidade da autuação, como quer a recorrente, pois não foi observado qualquer vício no procedimento da fiscalização e formalização do lançamento. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A alegação de que não foi possível aferir se a base de cálculo está correta, é inócua, posto que o Fisco bem esclareceu no Relatório Fiscal o que motivou o lançamento, explicitou de onde os valores foram retirados, ou seja, dos registros contábeis da recorrente e por ela elaborados, não podendo a mesma furtar-se de seu conhecimento, além do que, as planilhas de fls. 86 a 106, anexas ao Relatório Fiscal, trazem por competência os valores levantados com a indicação da conta contábil e nas fls. 107 a 112, temos a contribuição relativa à cota dos segurados, individualizados nominalmente.

Ainda, no Discriminativo Analítico do Débito fls. 04/07, está expressa a base de cálculo sobre a qual incidem as alíquotas que também constam do documento, o que torna improcedente a alegação da recorrente quanto à impossibilidade de identificar a base de cálculo.

A recorrente foi devidamente intimada de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Do Mérito

A recorrente alega que pagou valores a título de ajuda de custo, mas que na verdade se referiam a vale-transporte e vale-alimentação, dizendo ainda, que não integram o salário de contribuição por serem indenizatórios.

Entretanto, não há qualquer prova referente ao pagamento de vale-transporte ou vale-alimentação e os valores foram apurados na contabilidade da autuada, lançados como ajuda de custo na conta de despesas com "cartão salário". Os valores eram pagos mensalmente no período autuado, confirmando a habitualidade no pagamento e a expectativa de ganho por parte do segurado.

O salário indireto se constitui em um ganho habitual que amplia o patrimônio do trabalhador. Consiste, no dizer da melhor doutrina, em toda e qualquer vantagem atribuída ao empregado, sem a qual, para alcançá-la, teria que arcar com o respectivo ônus. Decorre do contrato de trabalho e é ajustado por meio de acordo expresso ou tácito e por sua natureza, o ganho habitual, é sempre remuneratório.

A matéria de ordem tributária é de interesse público, por isso é a lei que determina as hipóteses em que valores pagos aos empregados não integram o salário de contribuição, ficando isentos da incidência de contribuições sociais.

Nessa linha, da análise dos autos, verifica-se que os valores pagos pela empresa aos segurados a título de ajuda de custo não se enquadram nas hipóteses previstas em Lei como isentas de contribuições sociais. A Lei n.º 8.212/91, em seu art. 28 inciso IV § 9º alínea "g" assim determina:

"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) (...)

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

(...

)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)

(...)

Os valores pagos não se enquadram na alínea "g" do § 9º do art. 28 supra citado, posto que não foram pagos em parcela única e não há qualquer comprovação de que o empregado tenha mudado de localidade onde prestava o trabalho, nem que tenha sido deslocado para trabalhar em localidade diversa da que foi contratado. Ou seja, o nome dado à verba não basta para isentá-la da incidência contributiva previdenciária.

A legislação é clara quanto à conceituação do salário de contribuição para fins da incidência da contribuição previdenciária, conforme o artigo 28 da Lei nº 8.212/91, já transcrito em parágrafo anterior.

Frente à disciplina legal supra, denota-se que o fato gerador do tributo em tela está presente no conceito de remuneração, ou seja, todo o plexo de contraprestações efetivadas pelo empregador ao empregado, com o intuito de retribuir o serviço prestado, não sendo relevante o título jurídico utilizado para realizar o pagamento, isto é, o nome da verba não possui relevância, mas sim se, no caso concreto, o montante despendido tem intuito de retribuir o trabalho.

De outra parte, a Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre os benefícios da Previdência Social, em seu artigo 29 toma o salário-de-contribuição como base para o cálculo do valor do salário de benefício.

Conforme previsto no § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, somente a Lei pode instituir isenções. Assim, o § 2º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do artigo 28 da mesma Lei.

O § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, enumera, exaustivamente, as parcelas que não integram o salário-de-contribuição. Verifica-se que a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total do empregado, inclusive sobre os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não-incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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: (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, Lei nº 9.528, de 10/12/97)

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

5. recebidas a título de incentivo à demissão; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

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; (Incluído 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; (Incluído 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; (Incluído 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; (Incluído 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 couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluído 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; (Incluído 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; (Incluído 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; (Incluído 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 20/11/98)

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; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

§ 10. Considera-se salário-de-contribuição, para o segurado empregado e trabalhador avulso, na condição prevista no § 5º do art. 12, a remuneração efetivamente auferida na entidade sindical ou empresa de origem. (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Nesse contexto, os pagamentos efetuados pela recorrente aos seus empregados são verbas passíveis de incidência previdenciária, pois não se enquadram em nenhuma hipótese de exclusão.

Os pagamentos de liberalidades efetuados pela empresa, não estão automaticamente enquadrados nas excludentes do salário de contribuição, contidas no § 9º do artigo 28, acima citado, e valores recebidos se constituem em um ganho que amplia o patrimônio do trabalhador, decorrendo do contrato de trabalho e sendo ajustado por meio de acordo expresso ou tácito.

Ademais a Constituição Federal, em seu art. 201, parágrafo 4º – hoje transformado no parágrafo 11º desse mesmo artigo pela Emenda Constitucional n.º 20, de 15 de dezembro de 1998 – determina, expressamente:

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. [sem grifos no original]

Portanto, não há reparos quanto à incidência da contribuição previdenciária sobre as rubricas expostas no lançamento.

Entretanto, é de se notar que no caso em tela, o fisco ao promover a aplicação da multa, efetuou uma comparação entre a multa de 24%, prevista no artigo 35, inciso II, acrescida da multa pelo descumprimento de obrigação acessória e pela multa imposta pela legislação vigente quando do lançamento, multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, da Lei n.º 9.430/96, a fim de apurar o percentual mais benéfico ao contribuinte, que do resultado se mostrou a multa de ofício, em algumas competências, sendo então aplicada.

Contudo, meu entendimento é que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

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

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei n.º 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9.430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei nº 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Destarte, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Portanto, no exame do caso em questão é de se ver que a aplicação do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores traz percentuais variáveis de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e se mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei nº 11.941/2008, mais precisamente o artigo 35 A da Lei nº 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei nº 9.430/96, já transcrito anteriormente.

Pelo exposto,

Voto pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, devendo, à multa pelo descumprimento de obrigação principal, ser aplicadas as disposições do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, o que no caso em tela compreende todo o período autuado.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora

