



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

Processo nº 11080.725036/2011-34
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2803-003.416 – 3ª Turma Especial
Sessão de 17 de julho de 2014
Matéria CP: TERCEIROS e AUTO DE INFRAÇÃO: GFIP. FATOS GERADORES.
Recorrente PETROPAR AGROFLORESTAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 01/01/2009

PLANO DE SAÚDE E ODONTOLÓGICO. FORNECIMENTO A PARTE DOS TRABALHADORES. AUSÊNCIA DE FORNECIMENTO À TOTALIDADE DESTES. SITUAÇÃO QUE ATRAI A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DA EMPRESA. ACORDOS/CONVENÇÕES COM CLÁUSULA EXCEPCIONAL. QUE ADMITE PAGAMENTO MAIOR A PARTE DOS COLABORADORES AO EXCLUSIVO ARBITRIO DA DIREÇÃO. AUSÊNCIA DE REGRAS CLARAS E PRECISAS NESSE PONTO. O QUE FAZ INCIDIR A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA QUE EXIGE APENAS CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. IMPROCEDÊNCIA. SELIC. APLICAÇÃO NO CAMPO TRIBUTÁRIO. VALIDADE. RECONHECIDA PELO STF E STJ.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator, para declarar a improcedência DEBCAD 37.301.687-5, por exigir apenas contribuição destinada a terceiros o que vedado pela legislação no CFL.68. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Gustavo Vettorato.

(Assinado digitalmente).

Helton Carlos Praia de Lima. -Presidente

(Assinado digitalmente).

Processo nº 11080.725036/2011-34
Acórdão n.º **2803-003.416**

S2-TE03
Fl. 273

Eduardo de Oliveira. - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Natanael Vieira Santos, Oseas Coimbra Júnior, Amílcar Barca Teixeira Júnior e Gustavo Vettorato.

CÓPIA

Relatório

O presente Processo Administrativo Fiscal – PAF encerra o Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP - DEBCAD 37.301.688-3, que objetiva a exigência da contribuição destinada a outras entidade e fundos – terceiros, decorrente da remuneração do trabalhador empregado, como, também, o Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA - DEBCAD 37.301.687-5, CFL. 68, apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei 8.212, de 24.07.91, art. 32, inciso IV, parágrafo 3º, acrescentados pela Lei n. 9.528, de 10.12.97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, IV, parágrafo 5º., também, acrescentado pela Lei 9.528, de 10.12.97, combinado com o art. 225, IV e parágrafo 4º., do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, conforme Relatório Fiscal do Processo Administrativo Fiscal – PAF, de fls. 17 a 24, com período de apuração de 01/2007 a 12/2008, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, de fls. 26 e 27.

O sujeito passivo foi cientificado dos lançamentos, em 01/07/2011, conforme Folha de Rosto do Autos de Infração, de fls. 02 e 03.

O contribuinte apresentou suas defesas/impugnações, petições com razões impugnatórias, acostada, as fls. 156 a 165, recebida, em 27/07/2011, estando acompanhada dos documentos, de fls. 166 a 191.

A impugnação foi considerada tempestiva, fls. 192 e 193.

No despacho, de fls. 194, a SECAT da DRF – Porto Alegre, informa que o DEBCAD 37.301.687-5, ou seja, o Auto de Infração de Obrigação Acessória – CFL.68, foi objeto de impugnação total.

No entanto, em relação ao DEBCAD 37.301.688-3, houve recolhimento do valor incontroverso, o qual encontra-se apropriado.

Consta, as fls. 196, Termo de Apensação (1), onde se informa que o processo 11080.725099/2011-91 foi juntado por apensação, em 05/03/2012, a esse processo.

A DRJ – Porto Alegre pelo despacho Nº 015/2012, fls. 198, baixou os autos em diligência.

A diligência foi atendida pelo despacho, de fls. 201.

O órgão julgador de primeiro grau emitiu o Acórdão Nº 10-40.614 - 7ª, Turma DRJ/POA, em 02/10/2012, fls. 202 a 215.

O crédito foi retificado, conforme Discriminativo Analítico de Débito Retificado – DADR, de fls. 216 a 218.

A impugnação foi considerada procedente em parte.

O contribuinte tomou conhecimento desse decisório, em 10/10/2012, conforme AR, de fls. 221.

Irresignado o contribuinte impetrou o Recurso Voluntário, petição de interposição com razões recursais, as fls. 223 e 249, recebido, em 08/11/2012, de fls. 223, acompanhados dos documentos, de fls. 250 a 267, onde se alega em síntese, o que abaixo segue.

Preliminar.

AI DEBCAD – 37.301.688-3 e AI DEBCAD – 37.301.687-5

- que não é possível a aplicação da taxa SELIC como juros moratórios, nos crédito de natureza tributária, em razão do artigo 150, I c/c o 5º, II, ambos, da CF/88, pois a SELIC não foi criada por lei, devendo esta ser excluída do crédito;

Mérito.

AI DEBCAD – 37.301.688-3

- que o artigo 28, § 9º, “q”, da Lei 8.212/91 foi revogado tacitamente pela Lei 10.243/2001, que acrescentou o parágrafo 2º, no artigo 458, da CLT, sendo que este último exclui qualquer espécie de assistência à saúde do conceito de salário, cita o PARECER CJ/MPS Nº 141/1991, devendo o conceito remuneração para fins previdenciários ser entendido, nos termos técnicos aduzidos pela CLT, como afirmado pelo STF no RE 166.772-RS, agindo diferente o fisco violaria o dever da vinculação do artigo 142, parágrafo único, do CTN, bem como deve o artigo 201, da CF/88 ser interpretado com base no artigo desse texto normativa, que é cláusula pétrea, não podendo a lei tributária nos termos do artigo 110, do CTN alterar a definição, conteúdo ao alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado;
- que o reembolso odontológico é verba paga sem caráter habitual, sem correspondência ou proporcionalidade ao serviço prestado pelo funcionário, não sendo contraprestação pelo trabalho, transcreve decisões do TRF4, não sendo admissível a exigência dessa contribuição, pois viola o artigo 458, §2º, da CLT, bem como doutrina e jurisprudência do STF e TST, não devendo prevalecer a exação, pois a Lei 8.212/91 encontra-se revogada pela norma da CLT que lhe é posterior e contrária;
- que foi considerado o PPR como base de incidência da contribuição previdenciária, sob a alegação de inexistência de instrumento forma de negociação, com regras claras e objetivas, o que violaria a Lei 10.201/2000, porém a empresa já na impugnação acostou aos autos o PPR 2007, fruto de negociação entre as partes e com a interveniência do sindicato, o qual contém regras clara e objetivas, sendo discutível e contestável a assertiva fiscal em relação ao PPR 2007, cita uma decisão do TRF4, sendo que a participação nos lucros é desvinculada

da remuneração, artigo 7, XI, da CF/88, volta a citar decisão judicial, não devendo o PPR sofrer incidência previdenciária, pois está fora do âmbito do artigo 457, da CLT;

AI DEBCAD – 37.301.687-5

- que os parágrafo 3º e 5º, do inciso IV, do artigo 32, da Lei 8.212/91 e que dão suporte a aplicação da suposta penalidade pela não declaração de despesas médicas e odontológicas, PPR e previdência complementar, estão revogados, pela Lei 11.941/2009, estando igualmente revogado o parágrafo 5º, do artigo 32, da Lei 8.212/91 pela Lei 11.941/2009, evidenciando-se, assim, a inexistência de previsão legal para a penalidade aplicada;
- que a infração encontra-se legalmente prevista para a hipótese de intencional não declaração de dados atinentes a fatos geradores de contribuições previdenciárias de tal forma consideradas e contabilizadas pela empresa, o que não ocorre no presente caso, pois a recorrente nunca considerou, reconheceu ou contabilizou tais valores como remuneração, haja vista que sempre os considerou como meros reembolsos de despesas/gastos odontológicos, pagamento de PLR/PPR e plano de previdência complementar, razão pelo qual nunca constaram das folhas de pagamento da empresa, sendo que todas as remunerações declaradas em folhas de pagamento foram regularmente declaradas nas GFIP's;
- que está ocorrendo que o fisco considerou como remuneração, o que a empresa não considera remuneração é assim em razão disso está tipificando a infração, sendo equivocada a tipificação legal da infração, devendo ser cancelado e desconstituído o auto de infração;
- que a penalidade está sendo aplicada sob equivocado fundamento, pois o fisco em novas apurações e lançamentos considerou supostos créditos de contribuições previdenciárias, os quais estão sendo exigido no DEBCAD 37.301.688-3 com multa de mora e ofício, sendo inaplicável e totalmente descabida a aplicação de penalidade adicional por mera e correta obrigação acessória, pois isso implicada duplicidade de penalização, que revela o reprovável e inadmissível confisco, ultrapassando a exigência do principal, cita julgado do CC, pois uma vez aplicada pena pelo descumprimento da obrigação principal, contribuição previdenciária e descabida e improcedente a aplicação de nova pena pelo suposto descumprimento da obrigação acessória;
- que a pena aplicada padece de ilegalidade, pois fundada exclusivamente no artigo 284, inciso II e artigo 373, ambos, do RPS, uma vez que o parágrafo 5º, do artigo 32, da Lei 8.212/91 foi revogado pela Lei 11.941/2009, estando a gradação da multa apoiada apenas no artigo 292, inciso I, do RPS, que não é lei, o que viola a legalidade, artigo 97 e seguinte do CTN, bem como o artigo 142,

parágrafo único, do CTN, sendo tal auto nulo de pleno direito desde a origem, devendo ser desconstituído e cancelado, pois não está lastreado em lei, cita decisão do STJ;

- que por estar submetida a contribuição previdenciária de natureza rural e recolher a contribuição substitutiva deveria ser sob tal valor determinado o cálculo da multa, que foi aplicada exclusivamente com base no artigo 284, II, do RPS;
- Dos pedidos e requerimentos: a) acolhimento do recurso, julgando-o inteiramente improcedente: b) reforma da decisão *a quo*; c) cancelamento integral dos créditos e dos autos de infração DEBCAD'S 37.301.688-3 e 37.301.687-5.

A autoridade preparadora não se manifestou sobre a tempestividade do recurso, mas a indicou, fls. 270.

Os autos foram remetidos ao CARF/MF, despacho, de fls. 270.

Os autos foram sorteados e distribuídos a esse conselheiro, em 23/01/2014, fls. 271, Lote 03.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Oliveira.

O recurso voluntário é tempestivo e considerando o preenchimento dos demais requisitos de sua admissibilidade ele merece ser apreciado.

Delimitação da Lide.

O levantamento decorrente de previdência complementar é matéria não impugnada, ainda, em primeiro grau, constando dos autos informação de pagamento parcial do lançamento.

Preliminar, análise conjunta para os DEBCAD's 37.301.688-3 e 37.301.687-5.

A utilização da taxa SELIC é absolutamente admitida e normal na esfera tributária. O artigo 34, da Lei 8.212/91, assim o determinava, passando com o advento da Lei 11.941/2009 a ser sua aplicação determinada pelo seu artigo 35, *caput*, bem como é admitida pela Súmula 4 do CARF e pelos nossos tribunais superiores – STJ e STF.

Aliás, o próprio CARF tem Súmula sobre o assunto.

Súmula CARF nº 4: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

O STJ assim se posiciona, sendo inclusive compatível com o artigo 161, § 1º da Lei 5.172/66 para este tribunal superior.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AFERIÇÃO DA NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. ANÁLISE DOS REQUISITOS FORMAIS DA CDA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ. PAGAMENTO NÃO EFETUADO. NÃO OCORRÊNCIA DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. PRECEDENTE REGIDO PELA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C, DO CPC. 1. "Avaliar a necessidade da produção de prova pericial atrai o óbice contido na Súmula 7/STJ, haja vista tal providência demandar o revolvimento do substrato fático-probatório permeado nos autos" (AgRg no Ag 989.493/SP, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 23/06/2008). 2. A investigação acerca do preenchimento dos requisitos formais da CDA que aparelha a execução fiscal demanda, necessariamente, a revisão do substrato fático-probatório contido nos autos, providência que não se coaduna com a via eleita, conforme vedação expressa da Súmula 7/STJ. 3.

É inaplicável o benefício do art. 138 do CTN ao tributo confessado e não-pago pelo contribuinte. 4. A Primeira Seção desta Corte, quando do julgamento do REsp. n. 1.111.175/SP, de relatoria da Ministra Denise Arruda, pacificou entendimento, pela sistemática do art. 543-C, do CPC, no sentido da legalidade da Taxa Selic, a qual incide sobre o crédito tributário a partir de 1º.1.1996 - não podendo ser cumulada, porém, com qualquer outro índice, seja de juros ou atualização monetária - tendo em vista que o art. 39, § 4º da Lei n. 9.250/95 preenche o requisito do § 1º do art. 161 do CTN. 5. O presente agravante regimental tratou, também, de questões diversas daquelas pacificadas em sede de recurso repetitivo, pelo que deixo de aplicar a multa prevista no § 2º do art. 557 do CPC. 6. Agravamento regimental não provido. (AGA 200900895519, MAURO CAMPBELL MARQUES, STJ - SEGUNDA TURMA, 28/09/2010) (grifo meu).

A SELIC em recente julgamento do STF no sistema da Repercussão Geral Tema nº 214, no RE 212.209, em 08/06/2011, foi considerada cabível e compatível com a seara tributária, conforme sua página de notícias, assim pensa, também, o STJ, observe-se os textos.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (SFT) ratificou, ontem, quarta-feira (18), por maioria de votos, jurisprudência firmada em 1999, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 212209, no sentido de que é constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na sua própria base de cálculo.

A decisão foi tomada no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 582461, interposto pela empresa Jaguary Engenharia, Mineração e Comércio Ltda. contra decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ-SP), que entendeu que a inclusão do valor do ICMS na própria base de cálculo do tributo – também denominado “cálculo por dentro” – não configura dupla tributação nem afronta o princípio constitucional da não cumulatividade.

No caso específico, a empresa contestava a aplicação, pelo governo de São Paulo, do disposto no artigo 33 da Lei paulista nº 6.374/89, segundo o qual o montante do ICMS integra sua própria base de cálculo.

*Súmula Em 23 de setembro de 2009, o Plenário do STF reconheceu **repercussão geral** à matéria suscitada no RE. Após a decisão do RE, o presidente da Corte, ministro Cezar Peluso, propôs que fosse editada uma súmula vinculante para orientar as demais cortes nas futuras decisões de matéria análoga. Assim, uma comissão da Corte vai elaborar o texto da súmula para ser posteriormente submetido ao Plenário.*

O caso A decisão da Justiça paulista afastou a alegação da empresa de que o artigo 13, parágrafo 1º, da Lei Complementar

(LC) nº 87/96 (que prevê a inclusão do valor do ICMS na sua própria base de cálculo), bem como o artigo 33 da lei paulista nº 6.374/89, no mesmo sentido, conflitariam com a Constituição Federal (CF) no que diz caber a lei complementar definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos.

Considerou legítima, ainda, a aplicação da taxa Selic e da multa de 20% sobre o valor do imposto corrigido. (grifos meus).

Esta casa de justiça, Supremo Tribunal Federal – STF, vem assim decidindo.

EMBARGOS DECLARATÓRIOS – ESCLARECIMENTOS. Em se tratando de situação concreta a reclamar esclarecimentos, impõe-se prover os declaratórios sem o empréstimo de eficácia modificativa. TAXA SELIC – DÉBITO TRIBUTÁRIO. O Tribunal, na sessão plenária de 18 de maio de 2011, apreciando o Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, assentou a legalidade da aplicação da taxa Selic para fins tributários. (AI 760894 AgR-ED, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 03/04/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 30-04-2012 PUBLIC 02-05-2012 RET v. 15, n. 85, 2012, p. 139-141) (realce meu)

Com esses esclarecimentos rejeito a preliminar em relação dos dois lançamentos.

AI DEBCAD – 37.301.688-3

Engana-se a recorrente o artigo 28, § 9º, “q” não foi revogado pela Lei 10.243/2001.

A uma, porque o artigo 4º, da Lei 10.243/2001, cláusula de revogação desta lei, só cita a revogação do artigo 42, da CLT e na sistemática do artigo 9º, da Lei Complementar 95/98, na redação dada pela Lei Complementar 107/2001, a seguir transcrita a revogação deve ser expressa.

Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas. (Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)

A duas, porque, ambas, as leis são complementares a 10.243/2001 dita suas determinações no campo trabalhista e a 8.212/91 dita as suas no campo previdenciário.

A três, porque os conceitos salários, remuneração e salário de contribuição não são equivalentes e se conformam em áreas distintas do direito.

Aliás, é isso o que diz a doutrina, observe-se a transcrição abaixo.

Existem verbas que não integram a remuneração para fins trabalhistas e no mesmo momento compõem o salário de contribuição para fins previdenciários por determinação legal que transforma a natureza jurídica originária da verba com o fito de adequá-la a situação compatível à base de incidência tributária.

Um exemplo dessa particularidade ocorre com as utilidades que no âmbito trabalhista não integram a remuneração do empregado. Trazendo como protótipo o auxílio saúde que foi tratado de forma ampla no presente trabalho, este somente será excluído do salário de contribuição se fornecido a todos os funcionários e dirigentes da empresa. Ou seja, as normas previdenciárias entendem que em regra, a utilidade fornecida nessa modalidade integra a remuneração, mesmo que as normas trabalhistas declarem o contrário.

Contudo, tem-se por critério que se a verba integra a remuneração, está sofrerá incidência das contribuições sociais para a previdência social, mesmo que para isso, seja necessário mudar, mediante expressão em lei, a natureza jurídica originária da verba.¹

Os fundamentos do que decidido pelo STF em RE não fazem coisa julgada e assim, não são de observação obrigatória, porque como demonstrado os conceitos são distintos.

O Parecer CJ/MPS 141/91 citado pela recorrente foi revogado em 1992 e este se referia a legislação anterior a Lei 8.212/91 e assim além de não ter mais aplicação, não se reporta a legislação em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores.

Evidente, desta forma, que ao contrário do que diz a recorrente o fisco nada mais fez do que dar cumprimento ao artigo 37, *caput*, da CRFB/88 c/c o artigo 142 e seu parágrafo único, da Lei 5.172/66.

Igualmente, não tem razão a recorrente ao alegar que a lei tributária não pode contrariar o artigo 110, da Lei 5.172/66.

A uma, porque a Lei 8.212/91 nada está alterando, pois o conceito de salário de contribuição é dada pela própria lei em comento.

A duas, porque o artigo 201, parágrafo 11, da CRFB/88 é que diz que os ganhos habituais dos empregados se incorporam ao salário para fins de contribuição.

A três, porque o Direito do Trabalho e o Direito Previdenciário como ramos autônomos do ordenamento jurídico não são ramos de direito privado, em que pese a cizânia doutrinária em torno do direito do trabalho, que ora o classifica como privado, ora como público e ate mesmo misto. Porém, como o conceito em análise é de direito previdenciário não há duvidas que esse é de direito público e apto a regular a relação ocorrente.

A lei exige que para que a assistência à saúde ou odontológica fornecida pela empresa, seja diretamente ou por terceiros, não integre o salário de contribuição devem aquelas assistências cobrir a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, pois do contrário serão consideradas como base de cálculo, a lei não faz mais nenhuma outra exigência.

¹ 1- Gama, Andréa Jesus. Natureza jurídica de verbas que não integram a remuneração, mas integram o salário de contribuição no Regime Geral de Previdência Social, segundo a Lei 8.212/91. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12422&revista_caderno=20. Acessado: em 08/06/2014.

Ficou claramente asseverado no item 7.3, do REFISC, de fls. 17 a 24, que tal verba não é paga a todos os trabalhadores e dirigentes, pois concedida em função do cargo ou do salário do trabalhador, conforme abaixo transcrito.

7.3. Para que a assistência médica/odontológica fornecida pela empresa a seus empregados não integre o salário-de-contribuição, a cobertura tem que abranger a todos os empregados e dirigentes da empresa. A empresa pode fornecer planos diferenciados para seus empregados e dirigentes, mas desde que os mesmos possam optar pelo plano que desejem. O recebimento do benefício em função do cargo ou salário determina o seu enquadramento como parcela integrante do salário-de-contribuição, tendo em vista não estar disponível à totalidade dos segurados.

Aliás, é o que o judiciário e o CARF dizem em seus julgados, os quais a seguir transcrevo.

PREVIDENCIÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALEGADA OMISSÃO. NÃO APRECIÇÃO DA POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO OCORRÊNCIA DA ISENÇÃO. EMBARGOS CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS. 1. Somente cabem embargos de declaração quando "houver na sentença ou no acórdão, obscuridade, omissão, dúvida ou contradição". 2. Não plausibilidade da tese de possível ilegalidade na relação jurídica que obriga a embargante a pagar o plano de saúde da generalidade de seus empregados com base em isenção prevista no artigo 28, parágrafo 9º da lei 8212/91, 3. A exclusão dos valores do salário-de-contribuição com a não incidência de contribuição previdenciária somente ocorrerá no exato momento em que a destinação dos valores ocorrer em relação à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. Se os valores fornecidos a tal título se restringirem a uma parcela dos empregados e dirigentes, eles passam a integrar o salário de contribuição. Assim, qualquer omissão verificada no pagamento da respectiva contribuição deverá ser fiscalizada e objeto de autuação fiscal. 4. As isenções previstas legalmente devem ser interpretadas de forma literal, na forma do art 111, inciso II do CTN. No caso em tela, a norma isencional exige que a empresa beneficie a totalidade dos seus empregados e dirigentes com os valores relativos à "assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas médico-hospitalares e outras similares." como condição ao gozo de benefício. Somente nessa hipótese estar-se-á diante de caso de isenção. 5. Se em relação à parte dos empregados e alguns sócios gerentes o desconto relativo ao plano de saúde é feito em valor inferior ao constante do contrato base celebrado com a empresa prestadora de serviços, a diferença em relação a qual não há ônus do trabalhador, constitui, por si só, liberalidade da empresa consistente em salário indireto digno de incidência tributária. Assim, mesmo que se admita sejam descontados os valores de todos os empregados e sócios gerentes, parte deles se beneficia de desconto menor em folha de pagamento de forma que em relação a estes se deve presumir tenha havido liberalidade da empresa a constituir fato gerador da

contribuição previdenciária. 6. Embargos de declaração conhecidos mas não providos. (EDAC 20068100002941301, Desembargador Federal Frederico Pinto de Azevedo, TRF5 - Quarta Turma, DJE - Data::20/05/2010 - Página::685.) (os destaques são meus).

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005 PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA. Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de previdência complementar privada quando não extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa. **DESPESAS MÉDICAS. A assistência médica seja a título de seguro saúde, seja a título de reembolso de despesas médicas, é salário-de-contribuição quando não ofertados a todos os empregados e dirigentes da empresa. Recurso Voluntário Provido em Parte.PROC: 19515.004214/2010-63. Acórdão 2403-002.141. Cons. Marcelo Magalhães Peixoto. Data 13/09/2013. (o realce, também, é meu).***

Assiste razão a impugnante encontra-se acostado aos autos o PPR/2007, inicialmente, as fls. 71 a 73, no curso da ação fiscal pelo agente do fisco, a cópia, de fls. 148 a 150, foi anexada pela recorrente junto à impugnação.

Todavia, como dito tal documento já havia sido analisado pelo fisco e no geral o PPR/2007 não gerou maiores problemas e em relação aos colaboradores beneficiados pelo artigo 7 com um salário nominal, não houve caracterização de salário de contribuição.

Ocorre, porém, que a cláusula oito prevê um adicional em casos excepcionais e em razão do grau de responsabilidade do colaborador, a ser avaliada diretamente pela diretoria, sem que tal instrumento determine os critérios e regras de forma clara e objetiva foi o que disse e demonstrou o agente lançador no item 8.3, do REFISC, veja a transcrição.

Da análise dos valores pagos em folha de pagamento, verificou-se que para alguns segurados empregados (diretores e gerentes) o valor é superior ao previsto na cláusula 7. Embora na cláusula 8 exista previsão de que, em casos excepcionais o valor do PPR poderá ultrapassar o fixado na cláusula 7, não existem regras claras e objetivas, muito menos mecanismos de aferição para estes casos. Desta forma, os valores pagos a estes segurados empregados (diretores e gerentes), foram efetuados em desacordo com a lei específica.

Assim sendo, havendo pagamento de PPR sem escólio no que determina a legislação, ou seja, sem a fixação de regras e a possibilidade de a diretoria por si só decidir a questão incide contribuição previdenciária é o que a jurisprudência a seguir transcrita e a lei determinam.

EMEN: RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA TOMADORA

*DO SERVIÇO. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO INDIRETA ANTES DA LEI 9.711/98. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS DO ART. 2º DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PRÉVIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. SEST E SENAT. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 282/STF. RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: 1. No regime vigente até a Lei 9.711/98, a empresa tomadora dos serviços era apenas devedora solidária da obrigação tributária de pagar a contribuição previdenciária. 2. Somente a partir da Lei 9.711/98 (que deu nova redação ao artigo 31 da Lei 8.212/91) a empresa tomadora dos serviços passou a ser responsável, por substituição tributária, pela retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da respectiva nota fiscal ou fatura, bem como pelo recolhimento, no prazo legal, da importância retida. A partir daí passou a ser possível aplicar a técnica da aferição indireta do § 6º do art. 33 da Lei 8.212/91 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou a competir a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente. 3. Não se está a "negar a solidariedade entre a empresa contratante e a cedente de mão de obra antes da Lei n. 9.711/98. O óbice à cobrança intentada pela Fazenda Pública é a forma utilizada para apurar o crédito tributário, porquanto se utilizou da aferição indireta a partir do exame da contabilidade do devedor solidário apenas, deixando de buscar os elementos necessários junto à empresa cedente, de modo a tratar o devedor solidário como se substituto tributário fosse, em relação a fatos geradores anteriores à nova sistemática estabelecida a partir da Lei n. 9.711/98". (AgRg no REsp 1.175.241/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 06.08.10) RECURSO DA CONTRIBUINTE: 4. O Supremo Tribunal Federal, por suas duas Turmas, reconheceu que a imunidade do art. 7º, XI, da CF/88 é de eficácia limitada, pois somente poderia incidir após a respectiva regulamentação infraconstitucional. Em outras palavras, concluiu que, até que fosse regulamentada a imunidade, nada impediria a incidência da contribuição previdenciária sobre a verba paga pela empresa a título de participação nos lucros. 5. **Para que a verba paga pela empresa possa caracterizar-se como participação nos lucros e, conseqüentemente, tornar-se isenta da contribuição previdenciária, exige-se a observância de um dos procedimentos descritos no art. 2º da Lei 10.101/2000, vale dizer, comissão escolhida pelas partes ou acordo coletivo, devendo constar dos documentos decorrentes da negociação "regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo".** 6. **O não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que sobre ela incidirá a contribuição***

previdenciária, dada sua natureza remuneratória. 7. O acórdão recorrido foi expresso em afirmar que não houve negociação coletiva entre empresa e empregados, que deixaram de cumprir as regras do art. 2º da Lei 10.101/2000. Incidência da contribuição previdenciária sobre a verba paga a título de participação nos lucros. 8. O acordo coletivo sobre participação nos lucros deve ser prévio, estabelecendo os critérios de distribuição dos lucros, para evitar que a negociação tardiamente entabulada possa ser utilizada pela empresa como válvula de escape para a sonegação fiscal. 9. A ausência de prequestionamento quanto aos dispositivos supostamente violados impede a admissão do apelo no tocante às contribuições ao SEST e SENAT. Incidência da Súmula 282/STF. 10. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido. Recurso da contribuinte conhecido em parte e não provido. EMEN: (RESP 201001917139, CASTRO MEIRA, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:19/12/2011 ..DTPB:.) (esse grifo é meu).

AI DEBCAD – 37.301.687-5

A recorrente esta correta os parágrafos 3º a 5º, do artigo 32, da Lei 8.212/91 foram revogados pela Lei 11.941/2009.

Entretanto, isso é irrelevante para o deslinde da questão e a explicação é simples.

Inicialmente, o artigo 144, da Lei 5.172/66 estabelece a ultratividade da lei tributária, ou seja, a lei continua sendo aplicável, ainda, que seja posteriormente modificada ou revogada, segundo o princípio do *tempus regit actum*, pois o que interesse e quando o fato gerador ocorreu.

No campo do descumprimento da legislação tributária aplica-se o que dito no artigo 138, da Lei 5.172/66, assim, a intenção, a efetividade, a natureza e a extensão dos efeitos da infração são irrelevantes para a aplicação da multa, a ementa transcrita esclarece o caso.

EMEN: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ADUANEIRO. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. PENA DE PERDIMENTO DA MERCADORIA NA IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIRO. OCORRÊNCIA DE SIMULAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA N. 7/STJ. APLICAÇÃO DO ART. 23, V, DO DECRETO-LEI N. 1.455/76, ART. 94, §2º, DO DECRETO-LEI N. 37/66 E ART. 136, DO CTN. 1. O acórdão proferido pela Corte de Origem já analisou suficientemente a questão da proporcionalidade e afastou o pleito do particular de substituir a pena de perdimento pela pena de multa prevista no art. 33, da Lei n. 11.488/2007. Não houve, portanto, violação ao art. 535, do CPC. 2. Consoante se depreende dos autos, foi constatada a ocorrência de simulação, sendo que a empresa S. Panizzon Pneus, CNPJ 09.152.779/0001-35 em verdade atua para ocultar a real importadora a empresa Copal Comércio de Pneus e Acessórios

Ltda., CNPJ 88.197.330/0001-60, sendo que o único sócio da empresa S. Panizzon Pneus, CNPJ 09.152.779/0001-35, o Sr. Sthepano Panizzon, CPF 004.811.41-30, em verdade atual como "laranja" da real importadora Copal Comércio de Pneus e Acessórios Ltda., CNPJ 88.197.330/0001- 60, empresa pertencente a seu pai e seu tio conforme o conteúdo probatório dos autos. Tais fatos não são alteráveis em sede de recurso especial (Súmula n. 7/STJ) e caracterizam a situação de simulação suficiente para a aplicação do art. art. 23, V, e §1º, do Decreto-Lei n. 1.455/76, a possibilitar a aplicação da pena de perdimento. 3. O Decreto-Lei n. 37/66, lei que serve de base ao Regulamento Aduaneiro, tem no seu art. 94, §2º dispositivo de idêntica redação ao art. 136, do CTN ("§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato"). Desse modo, a infração que visa a ocultar o real sujeito passivo da obrigação tributária referente ao comércio exterior também é pertinente ao Direito Tributário. 4. O dolo na conduta foi reconhecido pelas instâncias de origem consoante o seguinte trecho: "[...] a atuação da empresa autora é de total permissividade em relação aos comandos diretivos da outra empresa, anuindo expressamente com os objetivos de ocultar o real agente. Logo, há, sim, dolo de praticar a irregularidade aduaneira e, correlatamente, de lesar os interesses alfandegários". Impossível o reexame em razão da Súmula n. 7/STJ. 5. Agravo regimental não provido. EMEN: (AGRESP 201101674484, MAURO CAMPBELL MARQUES, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:07/10/2013 ..DTPB:.) (fiz o destaque).

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO INDIRETO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. In casu, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal). NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA. Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência,

*especialmente artigo 142 do CTN, não se pode cogitar em nulidade do lançamento. CO-RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS DA EMPRESA. A indicação dos sócios da empresa no anexo da notificação/autuação fiscal denominado CORESP não representa nenhuma irregularidade e/ou ilegalidade, eis que referida co-responsabilização em relação ao crédito previdenciário constituído, encontra respaldo nos dispositivos legais que regulam a matéria, vigentes à época dos fatos geradores, especialmente no artigo 660, inciso X, da Instrução Normativa nº 03/2005. Mais a mais, nos termos da Súmula CARF nº 88, o anexo CORESP tem natureza meramente informativa, não comportando discussão na esfera administrativa, mormente por não atribuir, por si só, sujeição passiva. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. IMUNIDADE. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS E MECANISMOS DE AFERIÇÃO. NECESSIDADE. A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho. **Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica - artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91-, mais precisamente MP nº 794/1994, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados. In casu, não obstante a contribuinte ter comprovado ter efetuado os pagamentos a título de PLR com lastro em Convenções Coletivas de Trabalhos dos Sindicatos pertinentes aos seus segurados, deixou de comprovar a existência de regras claras e objetivas, bem como mecanismos de aferição pertinentes ao acordado, capazes de legitimar a concessão de aludida verba. VERBAS PAGAS A TÍTULO DE VALE TRANSPORTE EM PECÚNIA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA DO STF E STJ. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 89. ECONOMIA PROCESSUAL. De conformidade com a jurisprudência mansa e pacífica no âmbito Judicial, especialmente no Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, os valores concedidos aos segurados empregados a título de Vale Transporte, pagos ou não em pecúnia, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, em razão de sua natureza indenizatória, entendimento que deve prevalecer na via administrativa sobretudo em face da economia processual, especialmente após a aprovação da Súmula CARF nº 89. PAF. APRECIAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE. Com esteio nos artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de***

ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência. Recurso Voluntário Provido em Parte. PROC; 19515.003482/2009-24. Acórdão 2401-003.192. Cons. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. (mais esse destaque é meu).

A consideração que fez a empresa sobre a verba é irrelevante, o que interesse é que o fisco a considerou como verba tributável, pois, assim, determina a lei. A incorreta classificação da natureza da verba pela contribuinte não o escusa de cumprir a lei e de ser punido em caso de descumprimento.

Não há fundamento equivocado, o fisco demonstrou de forma simples e clara que as verbas são base de cálculo da contribuição social previdenciária e assim sendo deveriam ter sido objeto de tributação. A incorreta qualificação da verba por parte da recorrente é irrelevante para a atividade tributária.

Verificado pelo fisco que o contribuinte deixou de oferecer qualquer valor a tributação tem ele o dever legal e funcional de agir, artigo 37, *caput*, da CRFB/88 c/c o artigo 142 e seu parágrafo único c/c o artigo 116, III, da Lei 8.112/90.

Não está sendo aplicada pena adicional, o que ocorre em verdade é que o contribuinte deixou de recolher a obrigação principal a contribuição previdenciária propriamente dita, bem como deixou de declarar tais valores na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP e, assim, também, descumpriu a obrigação acessória exigida por lei.

As duas obrigações são distintas e independentes, nos termos dos artigos 114 e 115, da Lei 5.172/66.

As questões relativas a acessoriedade não tem no âmbito tributário a relação com que se apresenta na seara cível. O Supremo Tribunal Federal – STF no RE 250.844 – SP posicionou-se a esse respeito em voto - vista do Ministro Luiz Fux, que acabou acompanhado pelo relator Ministro Marco Aurélio Melo, do qual transcrevo o trecho abaixo.

Vê-se, assim, que o cumprimento da obrigação tributária acessória nada tem a ver com a existência, concomitante, de certa e determinada obrigação principal, ambas devidas pelo mesmo sujeito. O cumprimento de obrigações acessórias possui relevância externa e independente da relação articulada a partir do dever de pagar certo tributo. Projeta-se sobre outras relações jurídico-tributárias, travadas ou não entre os mesmos sujeitos em torno de exações também idênticas ou não.

Em verdade, toda controvérsia sobre a matéria decorre do emprego, pela legislação, de um mesmo rótulo (principal/acessória) para designar realidades distintas nos campos civil e tributário. Daí por que a terminologia “acessória”, vista em abstrato, é equívoca. Melhor seria que as mesmas fossem indicadas, pelo menos no campo justributário, por expressão mais precisa e infensa a ambiguidades, tal como “deveres instrumentais”. Sem embargo, o nomen iuris empregado pelo legislador não tem o condão de alterar-lhes a

essência, a qual, esta sim, deve informar o regime jurídico aplicável à hipótese.

Ausente do lançamento em análise a ocorrência de confisco, pois não ocorre neste, duplicidade de penalização, mas sim a aplicação das penas que a lei autoriza no caso de lançamento de ofício da obrigação principal e da aplicação de pena por descumprimento de dever instrumental, veja a decisão abaixo.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRINCIPAL. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. ACESSÓRIA. PRESTAÇÃO POSITIVA OU NEGATIVA. O Código Tributário Nacional divide a obrigação tributária em principal e acessória; a primeira consiste no recolhimento do tributo; a segunda consiste na prática ou abstenção de condutas previstas em lei, no interesse da arrecadação ou da fiscalização. Não incorre em bis in idem a autuação por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória, por se tratarem de institutos distintos. DENÚNCIA ESPONTÂNEA O instituto da denúncia espontânea está condicionado ao recolhimento do tributo devido e acrescido dos juros de mora, antes de iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização. AFERIÇÃO INDIRETA Em caso de recusa ou sonegação de qualquer informação ou documentação regulamente requerida ou a sua apresentação deficiente, a fiscalização deverá inscrever de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa ou contribuinte o ônus da prova em contrário. INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF não é competente para afastar a aplicação de normas legais e regulamentares sob fundamento de inconstitucionalidade. EMPRESAS URBANAS. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. É legítima a cobrança da contribuição para o INCRA das empresas urbanas, sendo inclusive desnecessária a vinculação ao sistema de previdência rural. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. REGULAMENTAÇÃO. Não ofende ao Princípio da Legalidade a regulamentação através de decreto do conceito de atividade preponderante e da fixação do grau de risco. MULTA MORATÓRIA A aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e do lançamento 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. AUTO-DE-INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES. Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §5º, da Lei nº

8.212/91. *RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 449. REDUÇÃO DA MULTA. As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212. Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática Embargos Acolhidos. Proc. 10783.725313/2011-29. Acórdão 2302.002.972. Cons. Liege Lacroix Thomasi. (outro realce meu).*

O precedente do CC citado não se aplica ao caso, pois referente a IRPF e declaração de anual de ajuste do imposto de renda, situação que não se ajusta ao caso, pois tributos com sistemáticas, requisitos, critérios e legislação distintas.

A questão da revogação do artigo 32 e seus parágrafos, da Lei 8.212/91 pela Lei 11.941/2009 foi eliminada acima. Desta forma, o artigo 32, e seus parágrafos continuam a reger a aplicação da multa, pois é isso que determina o artigo 144, da Lei 5.172/66.

A multa aplicada não depende da gradação do artigo 291, I, do RPS, pois tal disposição se refere a aplicação do valor mínimo da multa, obviamente esta não pode ser menor que o valor mínimo fixado na lei.

De outra sorte, o judiciário não vê irregularidade na gradação da multa por decreto, observe-se as decisões transcritas, uma vez que este apenas faz esclarecer em que situação a aplicação dos valores estipulados poderá ser agravado, pois a multa está prevista em lei, o precedente do STJ suscitado pela recorrente não se aplica, pois no caso em análise todos os elementos da multa foi estabelecido por lei.

TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE REGISTRO CONTÁBIL. RETENÇÃO CONTRATUAL. LEGITIMIDADE DO INSS. GRADAÇÃO DA MULTA. REGULAMENTO. 1 - A ausência de lançamento, na contabilidade, da retenção contratual a título de caução, quando a autora pagava os prestadores de serviços, constitui irregularidade contábil, porque toda variação que afeta o patrimônio deve ser informada, de forma completa e tempestiva (princípio da oportunidade) e qualquer despesa que causa o surgimento de um passivo, sem a correspondente geração de um ativo, modifica o equilíbrio patrimonial (princípio da competência). 2 - Cuidando-se de norma que prevê deveres instrumentais ou formais, a lesão aos interesses fiscais advém do próprio descumprimento, pois seu objetivo é o de propiciar ao Fisco a verificação do adimplemento da obrigação tributária. As demonstrações contábeis permitem averiguar a mão-de-obra utilizada, confrontando-as com as informações contidas na folha de pagamentos. 3 - O auto de infração diz respeito ao descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, II, da Lei nº 8.212/91, sendo desarrazoada a alegação de que o INSS não tem legitimidade para a autuação. 4 - Todos os aspectos essenciais da norma que fixa a multa estão definidos expressamente no art. 92 da Lei nº 8.212/91. A

incumbência ao regulamento de graduar as infrações não viola o princípio da legalidade estrita, porquanto o decreto apenas organiza as infrações previstas na Lei e as divide em graus, de acordo com as consequências de cada ação ou omissão e o teto mínimo e máximo das penalidades. (AC 200370000291150, WELLINGTON MENDES DE ALMEIDA, TRF4 - PRIMEIRA TURMA, DJ 22/02/2006 PÁGINA: 418.)

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO DE 11% SOBRE NOTA FISCAL DE PRESTADORA DE SERVIÇO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE. AUSÊNCIA DE PROVA DESSA CONDIÇÃO. PERÍCIA. VALORES JÁ PAGOS. EXCLUSÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DESCUMPRIDA. MULTA. 1. Ficou comprovado nos autos que a autora não preencheu todas as exigências do art. 14 do CTN e do art. 55 da Lei nº 8.212/91 para ser considerada entidade beneficente, ou seja, instituição sem fins lucrativos, e fazer jus à imunidade tributária prevista no art. 195, parágrafo 7º, da Constituição Federal. 2. O art. 29 do estatuto social da autora estabelece remuneração aos membros do conselho fiscal, o que não é permitido legalmente, bem como ficou constatado o pagamento de vários serviços prestados e compras em favor dos dirigentes sem relação alguma com o fim da associação. 3. A associação, pessoa jurídica de direito privado, é considerada como empregadora pela legislação trabalhista e empresa para fins previdenciários (art. 14, I, da Lei nº 8.213/91), devendo recolher as contribuições com base na folha de salários; se autora não é imune, os créditos questionados são exigíveis. 4. O regime de substituição tributária de que trata o art. 31 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.711/98, ao criar nova sistemática de arrecadação, obriga ao contratante a retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal da fatura de prestação de serviços, a título de contribuição previdenciária. 5. O contrato de "Manutenção do Sistema Aplicativo", avençado entre a apelante e a empresa GCI Informática Ltda, expressamente prevê a disponibilização, pela segunda, de um Analista de Sistemas, o que evidencia a natureza de cessão de mão-de-obra, incluindo-se na hipótese de incidência da citada exação. 6. Se estava obrigada a apresentar o livro Diário, não se fala em ilegalidade da multa, pois o art. 32, parágrafo 2º, combinado com o art. 92 da Lei nº 8.212/91, define a infração e estabelece os valores mínimos e máximos da penalidade pecuniária, remetendo ao Decreto nº 3.048/99 que regulamenta essa gradação. 7. Produzida a prova pericial, concluindo que parte dos créditos cobrados foram recolhidos pelas prestadoras de serviços, baseada em guias de recolhimento e demais documentos juntados aos autos, devem ser abatidos do lançamento fiscal os valores pagos comprovados, prescindido de proposição de repetição de indébito. 8. Apelações e remessa oficial parcialmente providas. (APELREEX 200683000021406, Desembargador Federal Emiliano Zapata Leitão, TRF5 - Primeira Turma, DJE - Data::29/06/2012 - Página::223.)

O presente crédito tributário refere-se, exclusivamente, a exigência de contribuição para outras entidades e fundos – terceiros, no percentual de 2,7% em razão da atividade da empresa fiscalizada.

Assim com esses esclarecimentos rejeito todas as alegações suscitadas pela recorrente, rejeitando todos os pedidos.

No entanto, entendo que o lançamento referente ao DEBCAD 37.301.687-5, CFL 68, deve ser declarado improcedente e a questão é muito simples.

Asseverei, acima, que o presente crédito refere-se, exclusivamente, a contribuição devida a terceiros e nos termos do artigo 32, IV, § 5º, da Lei 8.212/91 os fatos geradores a serem declarados são os de contribuição previdenciária.

A contribuição de terceiros entra no rol de outras informações de interesse do fisco, pois não são contribuição social previdenciária.

Aliás, o Supremo Tribunal Federal – STF no RE138.284 - CE, Relator Ministro Carlos Velloso, deixa isso bem claro, basta observar o trecho transcrito.

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148).

Aliás, a IN/SRP 003/2005 e a IN/RFB 971/2009 nos artigos a seguir transcritos deixam claro tal situação, basta observar.

IN/SRP 003/2005

Art. 649. *Por infração a qualquer dispositivo da Lei nº 8.212, de 1991, exceto no que se refere aos prazos de recolhimento de contribuições, da Lei nº 8.213, de 1991 e da Lei nº 10.666, de 2003, fica o responsável sujeito a multa variável, conforme a gravidade da infração, limitada a um valor mínimo e um valor máximo previstos no RPS e atualizados mediante Portaria Ministerial, aplicada da seguinte forma:*

VI - cem por cento do valor das contribuições sociais previdenciárias devidas e não declaradas, conforme disposto no inciso II do art. 284 do RPS, limitada aos valores previstos no inciso I do art. 284 do RPS, por competência, em face da apresentação de GFIP ou GRFP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, seja em relação ao valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo;

§ 3º A contribuição não declarada a que se refere o inciso VI do caput corresponde à diferença entre o valor das contribuições sociais previdenciárias devidas e o valor das contribuições declaradas na GFIP, sendo que no cálculo do valor da multa a ser aplicada não serão consideradas as contribuições destinadas às outras entidades ou fundos.

IN/RFB 971/2009

Art. 476. *O responsável por infração ao disposto no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, fica sujeito à multa variável, conforme a gravidade da infração, aplicada da seguinte forma, observado o disposto no art. 476-A: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)*

b) 100% (cem por cento) do valor das contribuições sociais previdenciárias devidas e não declaradas, conforme disposto no § 5º, limitada aos valores previstos no § 4º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, antes da sua revogação pela Lei nº 11.941, de 2009, por competência, em face da apresentação de GFIP ou GRFP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, seja em relação ao valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo;

§ 3º A contribuição não declarada a que se refere a alínea "b" do inciso I do caput corresponde à diferença entre o valor das contribuições sociais previdenciárias devidas e o valor das contribuições declaradas na GFIP, sendo que no cálculo do valor da multa a ser aplicada não serão consideradas as contribuições destinadas a outras entidades ou fundos. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

No Termo de Encerramento de Ação Fiscal – TEAF, de fls. 108, consta apenas os dois créditos que compõe o presente lançamento, logo não existe contribuição social previdenciária lançada em outro crédito, na mesma ação fiscal, que pudesse estar tramitando em apertada e que justificasse o CFL.68, dessa forma não há como manter o crédito do AI 37.301.687-5.

O fato da obrigação principal – contribuição para terceiros ser devida, bem como subsistir a obrigação acessória de declarar tais valores em GFIP, em nada afeta a conclusão de ser improcedente o crédito exigido no auto de obrigação acessória, pois como dito a legislação apenas não inclui esses valores no cálculo da autuação.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto pelo conhecimento do recurso, para no mérito dar-lhe provimento parcial para declarar a improcedência DEBCAD 37.301.687-5, por exigir apenas contribuição destinada a terceiros, o que é vedado pela legislação no CFL.68.

(Assinado digitalmente).

Eduardo de Oliveira.