



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

Processo n° 12269.003361/2010-26
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.074 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de fevereiro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente ESTRUTURAL SERVIÇOS INDUSTRIAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2005 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 150, §4º, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/91.

Encontra-se homologado tacitamente, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, o Crédito Tributário decorrente dos fatos geradores ocorridos até 06/07/2005.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Considera-se Salário de Contribuição do segurado empregado a remuneração por ele 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.

PREMIAÇÃO. BENEFÍCIO SALARIAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A verba paga pela empresa a segurados obrigatórios do RGPS a título de prêmio tem natureza jurídica remuneratória, sendo devida em razão do trabalho, figurando, portanto, como fato gerador de contribuições previdenciárias.

AJUDA DE CUSTO. HIPÓTESES LEGAIS DE ISENÇÃO. DESCONFORMIDADE, SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

As verbas pagas pelo empregador a seus segurados, ainda que sob a denominação de “ajuda de custo”, mas sem correspondência à hipótese prevista nas alíneas ‘b’ e ‘g’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, independentemente da frequência e valor, terá natureza salarial, integrando a remuneração do empregado para todos os efeitos legais.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRÊMIOS E GRATIFICAÇÕES. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de prêmios e/ou gratificações integram o Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Considera-se Salário de Contribuição do segurado empregado a remuneração por ele 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.

PROVAR. PROVA. DIFERENÇAS SUBSTANCIAIS.

“Prova”, em Direito, é todo meio destinado a convencer o Julgador, seu destinatário, a respeito da verdade de um fato levado a julgamento. “Provar” é atividade cognitiva mediante a qual o Interessado, conjugando os registros assentados em documentos, as informações colhidas em depoimentos e em outros meios de prova, as vincula de maneira coerente e ordenada, interconectando-as numa sequência lógica, harmônica e convergente, tendente a formar uma correspondência unívoca com a verdade que se tenta demonstrar ao Órgão Julgador.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo do que aquele previsto no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido, observado o limite máximo de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª TO/4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, em atenção ao princípio *tempus regit actum*. Vencidos os Conselheiros ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI, CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA e CLEBERSON ALEX FRIESS, que negavam provimento ao Recurso Voluntário por entenderem correto o critério de aplicação da multa estipulado na Portaria PGRF/RFB nº 14/2009.

André Luís Mársico Lombardi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: André Luís Mársico Lombardi (Presidente de Turma), Luciana Matos Pereira Barbosa, Cleberson Alex Friess, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Carlos Henrique de Oliveira, Theodoro Vicente Agostinho e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/06/2005 a 31/12/2007.

Data da lavratura do AIOP: 07/12/2010.

Data da Ciência do AIOP: 07/12/2010.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS que julgou procedente em parte o lançamento tributário formalizado mediante o Auto de Infração de Obrigação Principal nº 37.026.036-8, consistente em contribuições sociais previdenciárias a cargo dos segurados empregados, incidentes sobre seus respectivos Salários de Contribuição, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 65/74 e anexos.

De acordo com o Relatório Fiscal, o presente Processo Administrativo Fiscal contempla o lançamento de diferenças apuradas no cálculo da contribuição previdenciária devida pelos segurados empregados, incidentes sobre rubricas de natureza salarial e não recolhidas na época própria, não declaradas nas respectivas GFIP.

O presente lançamento é composto pelos seguintes fatos geradores:

- Rubrica "0015 - AJUDA DE CUSTO " paga nas competências de 06/2005 a 04/2006; 06/2006; 10/2006; 11/2006; 01/2007; 02/2007; 05/2007; 07/2007; 11/2007 e 12/2007 e rubrica" 0205 — AJUDA DE CUSTO " paga nas competências de 06/2005 a 01/2006; 03/2006 a 12/2007, as quais não se revestem do caráter indenizatório preconizado no art. 28, § 9º, alíneas "b", "g", da Lei nº 8.212/91,
- Rubrica "0324 - ADIANTAMENTO SALARIAL" paga nas competências 05/2006 e 06/2006 a segurados empregados. Consta da folha de pagamento com natureza de proventos. Apesar de sua titularidade, tal rubrica não possui natureza de adiantamento salarial uma vez que tais valores não foram objeto de posterior desconto salarial aos segurados empregados beneficiários. O pagamento da referida rubrica caracteriza-se pois como mera liberalidade do Contribuinte empregador, como forma de remuneração de natureza salarial a seus empregados;
- Rubrica "GRATIFICAÇÕES A EMPREGADOS", prêmios ou bônus aos segurados empregados, de natureza salarial, nas competências 09/2005, 12/2005, 06/2006, 02/2007 e 03/2007; reconhecidos na contabilidade do Contribuinte pela conta de custo "5102030020 - GRATIFICAÇÃO A EMPREGADOS "integrante do grupo "510203 - CUSTO C/PESSOAL NA PROD. SERVS.", bem como pelas contas de despesa: "7.2.01.02.0017 - GRATIFICAÇÃO EMPREGADOS SCP" e "7.4.01.02.0017 - GRATIFICAÇÃO EMPREGADOS SCP/RLAN". Referidos valores não foram identificados como rubricas próprias das folhas de pagamento do Contribuinte e por sua vez, não foram declarados na GFIP.

- Outras Rubricas - correspondem ao pagamento de valores obtidos mediante composição de saldos de rubricas de natureza diversa, exceto as constantes no item precedente, apurados pela diferença resultante entre os valores de salário de contribuição constantes das folhas de pagamento dos segurados empregados e os valores declarados nas GFIP. Identifica-se a diferença nas competências de 06/2005 a 11/2006; 13/2006; 03/2007; 04/2007 e de 09/2007 a 13/2007;

Os valores lançados correspondem às diferenças entre a contribuição dos segurados calculada conforme o novo Salário de Contribuição apurado, considerando as rubricas de natureza remuneratória que não foram declaradas em GFIP, subtraído da contribuição de cada segurado que havia sido declarada na GFIP, conforme demonstrado nos Quadros Demonstrativos a fls. 75/146.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 160/194.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS baixou o feito em diligência para que a Autoridade Lançadora se pronunciasse a respeito de questões de fato arguidas pelo Sujeito Passivo em sede de defesa administrativa, conforme Despacho de Diligência a fl. 466 do Processo Administrativo Fiscal nº 12269.003360/2010-81.

Em atendimento à diligência requestada, a Autoridade Lançadora se pronunciou formalmente nos autos, por meio da Informação Fiscal a fls. 435/440.

Formalmente notificado, em 19/06/2013, do conteúdo do resultado da Informação Fiscal acima mencionada, o Sujeito Passivo apresentou aditamento à impugnação a fls. 444/448.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão nº 04-34.266 - 4ª Turma da DRJ/CGE, a fls. 501/525, julgando procedente em parte o lançamento, para dele fazer excluir, tão somente, as Obrigações Tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2005, em razão da decadência, bem como os valores lançados no levantamento “*outras rubricas*” que já haviam sido declarados em GFIP, e mantendo o Crédito Tributário remanescente na forma ilustrada no Discriminativo Analítico de Débito Retificado a fls. 526/533.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 21/01/2014, conforme Aviso de Recebimento a fl. 535.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 536/558, respaldando seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Que as Obrigações Tributárias decorrentes dos fatos geradores referentes à competência 13/2005 também foram atingidas pela decadência;
- Que não há incidência da Contribuição Previdenciária patronal sobre os valores pagos a título de “Ajuda de Custo” e “Gratificações” aos segurados empregados;
- Que há equívocos cometidos pelo Fisco, e mantidos pelo acórdão hostilizado, no levantamento “*outras rubricas*”;
- Que os pagamentos realizados nas competências 05/2006 e 06/2006 a título de adiantamento de salário tratam-se, na verdade, de gratificação paga a determinados empregados uma única vez;
- Que as verbas pagas a título de gratificação nas competências 09/2005, 12/2005, 06/2006, 02/2007 e 03/2007, representam mero ato de liberalidade patronal, insuscetível de ser considerada como salário;
- Que os valores pagos aos empregados a título de ajuda de custo nada mais são do que diária de viagem. Aduz que por uma questão equivocada, a Recorrente, com o mesmo propósito, pagava, para alguns empregados, a título de ajuda de custo, e, para outros empregados, a título de diárias de viagem;
- Que é necessária a observância do limite máximo mensal do Salário de Contribuição;
- Que há excesso na multa aplicada;

Ao fim, requer a improcedência do Auto de Infração;

Relatados sumariamente os fatos ora relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 21/01/2014. Havendo sido o recurso voluntário protocolizado em 20/02/2014, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA DECADÊNCIA

O Recorrente alega que as Obrigações Tributárias decorrentes dos fatos geradores referentes à competência 13/2005 também foram atingidas pela decadência.

O Supremo Tribunal Federal, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, nos termos que se vos seguem:

Súmula Vinculante nº 8

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

Constituição Federal de 1988

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas

esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urge serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

A decadência tributária conceitua-se como a perda do poder potestativo da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário mediante o lançamento, em razão do exaurimento integral do prazo previsto na legislação competente.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN, contingência que afasta, peremptoriamente, a incidência do preceito inscrito no art. 150, §4º do CTN.

Além do mais, a verve de fundamentação do lançamento por homologação baseia-se no fato de, desde a ocorrência do fato gerador do tributo até a ocorrência do lançamento, o que existe é, tão somente, obrigação tributária, a qual é ilíquida e incerta, não dispondo a Administração Tributária de justo título para a cobrança. Torna-se, por isso, necessário o procedimento administrativo do lançamento para, conferindo à obrigação tributária os atributos da liquidez e certeza, convolá-la em crédito tributário, este sim exigível pelo Fisco. Daí a natureza jurídica dúplici do lançamento: declaratória da obrigação tributária e constitutiva do crédito tributário.

Trocando em miúdos, somente após a efetiva convalidação, pelo lançamento, da obrigação tributária em crédito tributário, passa a administração tributária a dispor de justo título para a exigência do crédito decorrente. Antes não. Antes do lançamento há, apenas, obrigação tributária ilíquida, incerta e inexigível.

No caso das contribuições previdenciárias, como originariamente o sujeito passivo efetuava o recolhimento do tributo com fundamento em obrigação tributária, e não em crédito tributário, tal recolhimento, nessa condição, era ainda indevido, haja vista que o beneficiário do pagamento – o Fisco, até então, não dispunha de justo título, o qual é constituído por intermédio do Lançamento, nos termos do art. 142 do CTN.

Ocorrido o fato gerador, a obrigação tributária correspondente ao pagamento realizado antecipadamente pelo Sujeito Passivo passava a depender da efetivação do respectivo lançamento, por parte da administração tributária, o qual, ocorrendo, convolava a obrigação em crédito tributário sendo este, imediatamente extinto pelo recolhimento antecipado efetuado pelo Sujeito Passivo.

É o que diz o §1º do art. 150 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

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

§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. (grifos nossos)

§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

Em outras palavras, a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado realiza-se sob condição resolutória de ulterior homologação ao lançamento. Ou seja, se não houver lançamento, resolve-se a extinção do crédito tributário correspondente ao pagamento efetuado, podendo o Obrigado repetir o que se houve por indevidamente pago, haja vista que o pagamento deu-se com fundamento, não em razão de crédito tributário, e não em virtude de obrigação tributária, ilíquida, incerta e inexigível.

Dá a necessidade de lançamento associado, especificamente, ao montante que se houve por recolhido antecipadamente: Para convolar a obrigação tributária nascida com os fatos geradores praticados pelo Contribuinte no crédito tributário correspondente, este dotado de liquidez, certeza e exigibilidade, excluindo, a partir de então a possibilidade do Sujeito Passivo de repetir o que foi pago antecipadamente.

Note-se que, nos termos do §1º do art. 150 do CTN, a extinção do crédito tributário encontra-se sujeita a condição resolutória do lançamento. Ocorre que, nos termos do art. 173, I, do CTN, o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento extingue-se após 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tal lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, exaurido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN sem que tenha ocorrido o lançamento, passa a dispor o Contribuinte do direito de repetir o que se houve por recolhido antecipadamente.

Para evitar tal repetição tributária, o legislador ordinário instituiu a figura do lançamento por homologação tácita daquilo se houve por antecipadamente recolhido a título de tributo, nos termos assentados no §4º do art. 150 do CTN.

Assim, escoado o prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, a Lei homologa o valor recolhido correspondente como se lançamento fosse. Daí o lançamento por homologação ser conhecido pela Doutrina e jurisprudência pelo termo “*auto lançamento*”.

Note-se que o lançamento por homologação tácita sempre, sempre irá ocorrer antes de exaurido o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

Registre-se, todavia, que a modalidade de lançamento por homologação somente é aplicável aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Nos termos da lei, o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento do recolhimento antecipado realizado pelo Sujeito Passivo, expressamente o homologa como se lançamento fosse. Inexistindo tal homologação expressa, esta soerá advir tacitamente, após o decurso de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Acontece que o §1º do art. 113 do CTN estatui que “*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*”.

Assim, com a homologação expressa ou tácita, apenas a fração da obrigação tributária correspondente ao crédito tributário pago antecipadamente se houve por extinta com o pagamento.

Ilumine-se que a própria lei estatui que não influem sobre a obrigação tributária **quaisquer atos anteriores à homologação**, aqui incluído por óbvio o ato do pagamento antecipado, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito, **os quais** serão considerados na apuração do saldo porventura devido.

Assim, nos termos do art. 150, *caput* e parágrafos, do CTN, apenas encontra-se extinta pelo pagamento antecipado e correspondente homologação tácita a fração da obrigação tributária correspondente ao pagamento realizado.

Dessarte, as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores cujo crédito tributário correspondente não se houve por contemplado pelo recolhimento antecipado permanecem hígidas, não sofrendo qualquer influência do pagamento realizado pelo Sujeito Passivo, nos termos do §2º do art. 150 do CTN.

Nessa vertente, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário referente às obrigações tributárias ainda não extintas pelo pagamento extingue-se após 5 anos,

contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em atenção ao preceito inscrito no art. 173, I, do CTN.

De outro eito, mas vindo de outra pipa, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido nos parágrafos anteriores, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não, atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária, em sua composição permanente, comunga a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

Diante de tal cenário, o entendimento deste subscritor mostra-se isolado perante o Colegiado. Dessarte, em atenção aos clamores da eficiência exigida pela *Lex Excelsior*, curvo-me ao entendimento majoritário deste Sodalício, em respeito à *opinio iuris* dos demais Conselheiros.

No caso presente, tendo sido o Sujeito Passivo cientificado do lançamento aviado no Auto de Infração em debate em 07/12/2010, os efeitos do lançamento em questão alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/2004, inclusive, nos termos do Inciso I do art. 173 do CTN, restando fulminadas pela decadência todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2004, inclusive, bem como aquelas referentes ao 13º salário desse mesmo ano-calendário.

Ocorre, todavia, que, em 18/09/2009, houve-se por publicado o Acórdão do Recurso Especial nº 973.733 – SC, proferido na sistemática prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil, tendo por objeto de mérito questão referente ao termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pelo Fisco nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, cuja ementa ora se vos segue:

Recurso Especial nº 973.733 – SC (2007/0176994-0)

Rel. : Min. Luiz Fux

Data de Publicação: 18/09/2009.

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

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do

contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

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

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

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Na fundamentação do Acórdão, o Ministro Relator destaca que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem tendo sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário obedece à regra prevista na primeira parte do §4º do artigo 150 do CTN, conforme se depreende do excerto extraído do voto condutor do Acórdão, adiante transcrito para melhor compreensão de seus fundamentos:

“13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece à regra prevista na primeira parte do §4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).” (REsp 973.733 – SC, Rel.: Min. Luiz Fux, DJ: 18/09/2009)

O entendimento esposado pela Suprema Corte de Justiça houve-se por assimilado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o que motivou a edição da Súmula nº 99, cujo verbete reproduzimos abaixo:

SÚMULA CARF Nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Acórdãos Precedentes: 9202-002.669, de 25/04/2013; 9202-002.596, de 07/03/2013; 9202-002.436, de 07/11/2012; 9202-01.413, de 12/04/2011; 2301-003.452, de 17/04/2013; 2403-001.742, de 20/11/2012; 2401-002.299, de 12/03/2012; 2301-002.092, de 12/05/2011.

Nessa prumada, de acordo com o entendimento da Suprema Corte de Justiça vertido no Acórdão do Recurso Especial nº 973.733 – SC, o qual transitou em julgado em 29/10/2009, assessorado pela Súmula nº 99 do CARF, tendo havido recolhimento antecipado do tributo, mesmo que em montante inferior ao efetivamente devido, inexistindo demonstração de que o Sujeito Passivo tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, o direito do Fisco de constituir o crédito tributário deve obedecer à regra prevista na primeira parte do §4º do artigo 150 do CTN.

Nessa perspectiva, diante das razões até então esplanadas, malgrado não esposar tal entendimento, este Subscritor não pode postar-se ao largo do comando imperativo inscrito no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, que impõe aos Conselheiros desta Corte Administrativa a reprodução das decisões definitivas proferidas pelo Superior Tribunal de

Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil.

Regimento Interno do CARF

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§2º O sobrestamento de que trata o §1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Código de Processo Civil

Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).

§1º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).

§2º Não adotada a providência descrita no § 1º deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).

§3º O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de quinze dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).

§4º O relator, conforme dispuser o regimento interno do Superior Tribunal de Justiça e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).

§5º Recebidas as informações e, se for o caso, após cumprido o disposto no § 4º deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de quinze dias. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).

§6º Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais Ministros, o processo será incluído em pauta na seção ou na Corte Especial, devendo ser julgado com preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de habeas corpus. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).

§7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).

I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).

II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).

§8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).

§9º O Superior Tribunal de Justiça e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos relativos ao processamento e julgamento do recurso especial nos casos previstos neste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.672/2008).

Período de apuração: 01/06/2005 a 31/12/2007.

Data da lavratura do AIOP: 07/12/2010.

Dessarte, tendo sido o Sujeito Passivo cientificado do lançamento aviado no Auto de Infração em debate no dia 07/12/2010, há que se considerar como homologado tacitamente o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até a data de 06/12/2005, nos termos do §4º do art. 150 do *Codex* tributário.

Acontece que, de acordo com o §1º do art. 216 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, a contribuição incidente sobre o valor bruto da gratificação natalina - décimo terceiro salário - deverá ser calculada em separado e recolhida até o dia vinte do mês de dezembro, antecipando-se o vencimento para o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário no dia vinte, sendo devida quando do pagamento ou crédito da última parcela.

Regulamento da Previdência Social

Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:

§1º O desconto da contribuição do segurado incidente sobre o valor bruto da gratificação natalina - décimo terceiro salário - é devido quando do pagamento ou crédito da última parcela e deverá ser calculado em separado, observado o §7º do art. 214, e recolhida, juntamente com a contribuição a cargo da empresa, até o dia vinte do mês de dezembro, antecipando-se o vencimento para o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário no dia vinte. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

No caso do 13º salário de 2005, o Fisco dispõe de prazo até o dia 20 de dezembro de 2010 para proceder ao lançamento dos valores devidos pela empresa e não recolhidos em seu vencimento, *in casu*, 20/12/2005.

Há que se reconhecer que, à luz da Súmula Vinculante nº 8 do STF e do Recurso Especial nº 973.733 – SC, na data da lavratura do presente lançamento, já se encontravam caducas todas as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2004, nos termos do art. 173, I, do CTN, da mesma forma que já se encontrava tacitamente homologado o crédito tributário decorrente dos fatos geradores

ocorridos nas competências de dezembro/2004 até novembro/2005, mas não os referentes ao 13º salário de 2005, na expressão do §4º do art. 150 do CTN, circunstância que se configura óbice intransponível ao Fisco para o exercício do seu direito de constituir o crédito tributário em relação a essas competências, dada a sua extinção legal, nos termos do art. 156, V, *in fine*, do Código Tributário Nacional, consoante entendimento do STJ aviado na sistemática dos recursos repetitivos.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;

(...)

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido o Sujeito Passivo cientificado do lançamento aviado no Auto de Infração em debate no dia 07/12/2010, há que se considerar que o Crédito Tributário decorrente de fatos geradores relacionados com a gratificação natalina do ano de 2005 ainda não se encontravam homologados tacitamente no momento da lavratura do Auto de Infração em análise, sendo, portanto susceptível de lançamento tributário.

De fato, encontra-se homologado tacitamente o Crédito Tributário decorrente dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2005, devendo o presente lançamento alcançar, tão somente, as Obrigações Tributárias relativas ao 13º salário de 2005, bem como as decorrentes dos fatos geradores ocorridos nas competências a contar de dezembro/2005 em diante.

Não procede, portanto, o inconformismo do Recorrente.

Vencidas as preliminares a serem dirimidas, passamos diretamente ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/02/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 26/02/

2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI

Impresso em 28/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

3.1. DOS FATOS GERADORES

Alega o Recorrente que não há incidência da Contribuição Previdenciária patronal sobre os valores pagos a título de “Ajuda de Custo” e “Gratificações” aos segurados empregados. Pondera que os pagamentos realizados nas competências 05/2006 e 06/2006 a título de adiantamento de salário tratam-se, na verdade, de gratificação paga a determinados empregados uma única vez. Argumenta também que as verbas pagas a título de gratificação nas competências 09/2005, 12/2005, 06/2006, 02/2007 e 03/2007, representam mero ato de liberalidade patronal, insuscetível de ser considerada como salário.

O Recorrente alega que os valores pagos aos empregados a título de ajuda de custo nada mais são do que diária de viagem. Aduz que por uma questão equivocada, a Recorrente, com o mesmo propósito, pagava, para alguns empregados, a título de ajuda de custo, e, para outros empregados, a título de diária de viagem.

Por fim, exorta ter havido equívocos cometidos pelo Fisco, e mantidos pelo acórdão hostilizado, no levantamento “*outras rubricas*”.

Vixe !!!

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 5.452/43 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho. Hoje, não mais.

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 a 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 coabitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, *Nada existe de permanente a não ser a 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 ajustam-nas 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, a “**folha de salários**”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, por todos os lançamentos efetuados em favor do trabalhador em contraprestação direta pelo trabalho efetivo prestado à empresa, acrescido dos “**demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício**”, parcela esta que abraça todas as demais rubricas devidas ao trabalhador 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.

Nessa perspectiva, todo e qualquer lançamento a conta de despesa da empresa representativa de rubrica paga, devida ou creditada a segurado obrigatório do RGPS, que tiver por motivação e origem o trabalho realizado pela pessoa física em favor do Contribuinte, ostentará natureza jurídica remuneratória, e como tal, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Na prática, inexistente dificuldade em tal discernimento. Basta hipoteticamente suprimir o trabalho realizado pela pessoa física na consecução do objeto social da sociedade. A importância que deixar de ser vertida a essa pessoa corresponderá, assim, à parcela do trabalho que o obreiro dedicou à empresa. Ao revés, a fração que ainda for devida à pessoa, independentemente do eventual labor físico ou intelectual por ela realizado, representará mera liberalidade do empregador.

Como visto, o próprio Legislador Constituinte honrou deixar consignado no Texto Constitucional a real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque: as contribuições previdenciárias incidem 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 do conceito de *salário* (Instituto de Direito do Trabalho) para abraçar os 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)

Assim, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (Instituto de Direito Previdenciário) do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária e repercutindo no benefício previdenciário do empregado.

Nesse sentido caminha a jurisprudência trabalhista conforme de depreende do seguinte julgado:

TRT-7 -Recurso Ordinário:

Processo: RECORD 53007520095070011 CE 0005300-7520095070011

Relator(a):DULCINA DE HOLANDA PALHANO

Órgão Julgador: TURMA 2

Publicação: 22/03/2010 DEJT

RECURSO DA RECLAMANTE CTVA -NATUREZA SALARIAL - CONTRIBUIÇÃO A ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.

A parcela CTVA, paga habitualmente e com destinação a servir de compromisso aos ganhos mensais do empregado, detém natureza salarial, devendo integrar a remuneração para todos os fins, inclusive para o cálculo da contribuição a entidade de previdência privada.

RECURSO DO RECLAMADO CEF - CTVA. Com efeito, se referidas gratificações são pagas com habitualidade se incorporam ao patrimônio jurídico do reclamante, de forma definitiva, compondo sua remuneração para todos os efeitos. Atente-se que a natureza de tal verba não mais será de "gratificação" mas sim de "Adicional Compensatório de Perda de Função"

Contudo, a base de incidência das Contribuições Previdenciárias não se restringe ao SALÁRIO (instituto de direito do trabalho). A matéria tributável em foco compreende o SALÁRIO e todos os **demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pela empresa à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício**, conforme expressamente consignado na alínea 'a' do inciso I do art. 195 da CF/88, abraçando, portanto, até mesmo as rubricas de natureza remuneratória pagas de maneira eventual, ou seja, sem habitualidade, ressalvadas as hipóteses de não incidência tributária previstas *numerus clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

DE = SALÁRIO + DO TRABALHO, PAGOS OU CREDITADOS
CONTRIBUIÇÃO A QUALQUER TÍTULO AO SEGURADO.

Conforme demonstrado, a habitualidade não é condição para a subsunção de uma rubrica remuneratória ao conceito jurídico de Salário de Contribuição.

A todo ver, a norma constitucional em questão fez incorporar ao SALÁRIO (instituto de direito do trabalho) todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título. Ocorre, contudo, que o conceito de SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (instituto de direito previdenciário) é muito mais amplo que o conceito trabalhista mencionado, compreendendo não somente o SALÁRIO (instituto de direito do trabalho), mas, também, todos os **demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pela empresa à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.**

A norma constitucional acima citada não exclui da tributação, de maneira alguma, as rubricas recebidas em espécie de forma eventual.

Assim, as verbas auferidas de forma eventual podem se classificar, conforme o caso, ou como incentivos salariais ou como benefícios. Em ambos os casos, porém, integram o conceito de Salário de Contribuição, nos termos e na abrangência do alínea 'a' do inciso I do art. 195 da CF/88 c.c. art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

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.

Adverta-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. Em verdade, até mesmo a remuneração referente ao tempo ocioso em que o empregado permanecer à disposição do empregador não escapa da amplitude do conceito de salário de contribuição.

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”.

Nesses termos, compreendem-se no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 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 aufer de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 2- Incentivos Salariais - São programas concebidos para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos lucros 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 do seu patrimônio inercial.

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 9.711/98).
 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) (grifos nossos)

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)

Cumpra 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;

Conforme esclarecido, a ausência de habitualidade no pagamento de rubrica de natureza remuneratória não se configura como motivo para a sua exclusão da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

3.1.1. DAS GRATIFICAÇÕES

O Recorrente alega que os pagamentos realizados nas competências 05/2006 e 06/2006 a título de adiantamento de salário (sem que tenha havido o desconto) tratam-se, na verdade, de gratificação paga a determinados empregados uma única vez.

Argumenta também não há incidência da Contribuição Previdenciária patronal sobre os valores pagos a título de “Ajuda de Custo” e “Gratificações” aos segurados empregados e que os valores pagos aos empregados a título de ajuda de custo nada mais são do que diária de viagem. Aduz que por uma questão equivocada, a Recorrente, com o mesmo propósito, pagava, para alguns empregados, a título de ajuda de custo, e, para outros empregados, a título de diária de viagem.

Em primeiro lugar, merece ser citado que o inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212/91 dispõe ser obrigação da empresa o lançamento mensal, EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de todas as contribuições sociais de responsabilidade do contribuinte.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

De outro canto, o art. 378 da Lei nº 5.869/73 dispõe que os livros fiscais provam contra o seu autor, sendo lícita, todavia, a demonstração, por todos os meios permitidos em direito, de que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.

Art. 378. Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Nessa vertente, a mera alegação de que “os pagamentos realizados nas competências 05/2006 e 06/2006 a título de adiantamento de salário tratam-se, na verdade, de gratificação paga a determinados empregados” não se mostra suficiente para alterar a natureza jurídica de uma verba que se houve declarada pela empresa, sob sua responsabilidade e domínio, como “adiantamento de salários”.

A condição alegada de gratificação há que ser demonstrada mediante documentos idôneos, acompanhada da retificação do lançamento na escrita fiscal.

Adite-se que as verbas pagas a título de “adiantamento de salários” não foram objeto de desconto da remuneração dos beneficiados, configurando-se, portanto, como um *plus* salarial, compreendido no conceito jurídico de Salário de Contribuição.

Por outro eito, mas trigo de outra safra, conforme demonstrado exaustivamente no tópico 3.1. supra, mesmo que se tratassem de gratificações, como assim alega o Recorrente, as verbas pagas, creditadas ou devidas a segurados obrigatórios do RGPS, pela empresa contratante, a esse título, ainda assim estariam compreendidas no conceito jurídico de “salário de Contribuição” assentado no art. 195 da CF/88 c.c. art. 28 da Lei nº 8.212/91, na forma de incentivos salariais, não estando acobertadas por nenhuma das hipóteses de não incidência tributária destacadas no §9º desse mesmo dispositivo legal, razão pela qual integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, sobre elas incidindo as Obrigações Tributárias previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

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 relembrar, 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)

Os prêmios e as gratificações frequentemente são utilizados pelas empresas como fonte de incentivo ao aumento de produtividade do trabalhador, visando a que este venha

a participar da dinâmica da pessoa jurídica não somente como um dos fatores objetivos de produção - trabalho - em troca da contrapartida salarial, mas, principalmente, a que este se comprometa subjetivamente com a atividade econômica da empresa, dando o máximo de si para o sucesso do empreendimento.

Aqui, se hipoteticamente suprimirmos o trabalho realizado por cada um dos segurados que auferiram tais gratificações, a importância que cada um iria receber a esse título seria exatamente igual a ZERO, o que demonstra insofismavelmente que tais verbas decorreram da contraprestação pelo trabalho efetivamente prestado pelo trabalhador na realização dos objetivos sociais da pessoa jurídica. Logo, remuneração. Daí, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Dessarte, os benefícios auferidos pelos segurados sob o título de gratificação possuem natureza remuneratória, na forma de incentivos salariais. Tais ganhos ingressaram na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços ao Recorrente, sendo, portanto, um benefício concedido pelo trabalho e não para o trabalho.

3.1.2. DA AJUDA DE CUSTO

Conforme exaustivamente demonstrado, o conceito jurídico de Salário de contribuição foi constitucionalmente estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo trabalhador, não somente as parcelas integrantes do SALÁRIO, como, também, todos os **demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pela empresa à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício**, compreendendo, até mesmo as rubricas de natureza remuneratória pagas de maneira eventual, em decorrência não apenas dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho, ressalvadas as hipóteses de não incidência tributária previstas *numerus clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Dessarte, da dicção dos preceptivos constitucionais e legais ora revisitados dessaí que somente estarão a largo da tributação previdenciária, EXCLUSIVAMENTE, as rubricas que se ajustarem literalmente às hipóteses de não incidência tributária previstas *numerus clausus* no §9º art. 28 da Lei nº 8.212/91. As demais seguem a regra geral de tributação.

Nessa perspectiva, no que tange à ajuda de custo, as alíneas 'b' e 'g' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 dispõem que não incidirá contribuição previdenciária sobre as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929/73, bem como sobre o valor relativo à ajuda de custo, quando esta for paga em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT. No mesmo sentido dispõe o art. 13 da Instrução Normativa nº 25/2001, da Secretária de Inspeção do Trabalho, no que se refere ao recolhimento do FGTS. Portanto, a ajuda de custo, para não sofrer incidência de INSS e FGTS, deve ser paga uma só vez e com o fim exclusivo de ressarcir despesas decorrentes de mudança de local de trabalho do empregado.

Nos termos assinalados no art. 97 do CTN, as questões atinentes à isenção tributária constituem-se matéria de interesse público e de reserva legal, figurando a lei *stricto sensu* como o único instrumento normativo com aptidão para determinar as hipóteses de

renúncia fiscal, não previstas constitucionalmente, não irradiando efeitos na seara pública qualquer disposição pactuada entre empregador e empregado em seus contratos de trabalho e/ou Acordos Coletivos de Trabalho, sendo inconcebível que interesses particulares venham a se sobrepor aos públicos. O contrário, sim.

Código Tributário Nacional

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.

§1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

No caso específico das Contribuições Previdenciárias, as hipóteses de não incidência encontram-se previstas, EXCLUSIVAMENTE, no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Dessarte, as verbas pagas pelo empregador a seus segurados, ainda que sob a denominação de “ajuda de custo”, mas sem correspondência à hipótese prevista nas alíneas ‘b’ ou ‘g’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, independentemente de prazo e valor, terão natureza salarial, integrando a remuneração do empregado para todos os efeitos legais, incidindo-se sobre tais valores a contribuição previdenciária e fundiária bem, como, serão consideradas no cálculo de verbas trabalhistas tais como: férias, 13º salário, aviso prévio etc.

Atente-se que no caso em instrução, as parcelas pagas a título de ajuda de custo eram pagas com frequência, e não em parcela única, como assim relata a Autoridade Lançadora, nestas palavras:

“5.1.1 Rubrica "0015 — AJUDA DE CUSTO " paga nas competências de 06/2005 a 04/2006; 06/2006; 10/2006; 11/2006; 01/2007; 02/2007; 05/2007; 07/2007; 11/2007 e 12/2007 e rubrica" 0205 — AJUDA DE CUSTO " paga nas competências de 06/2005 a 01/2006; 03/2006 a 12/2007, as quais não se revestem do caráter indenizatório preconizado no art. 28, §9º, alíneas "b", "g" da Lei nº 8.212/91, in verbis:

a) Não integram o Salário de Contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (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;

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).

5.1.1.1 Consoante dispositivo legal citado, à exclusão da incidência da contribuição previdenciária sobre as citadas rubricas faz-se necessário o atendimento cumulativo dos quesitos da mudança de local de trabalho e unicidade do pagamento.

5.1.1.2 Entretanto, constata-se a frequência nos pagamentos das rubricas aos segurados empregados beneficiários configurando concessão de vantagem de natureza salarial diversa, a ensejar a devida incidência. Neste sentido, a título de exemplificação, relacionam-se os seguintes segurados empregados que perceberam referidas rubricas com sua respectiva quantidade de pagamentos versados: ADAO NUNES MACHADO = 16 pagamentos; BRUNO JOSE DE CARVALHO = 13 pagamentos; MATEUS SILVEIRA MARQUES = 12 pagamentos; JOSÉ MARCOS OLIVEIRA VILA VERDE = 11 pagamentos; FABRICIO ELIGIO BORGUETTI = 9 pagamentos; MARFISIO ALFREDO COSTA = 7 pagamentos; ALEXANDRO PATRICIO DA COSTA = 6 pagamentos; ANTONIO BUSS = 6 pagamentos; ANTONIO EBERT PEREIRA LACERDA = 6 pagamentos; DIEGO OLIVEIRA COUTINHO = 6 pagamentos; ANIVALDO BARROS SOUZA = 5 pagamentos; ARAKEN MALTA DO NASCIMENTO = 5 pagamentos e CARLOS ALBERTO DA SILVA JUNIOR = 5 pagamentos, dentre outros.

Não se deslembre que de acordo com o inciso IV do art. 7º da CF/88, as despesas de moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social do trabalhador e de sua família devem ser atendidas pela remuneração do segurado, mesmo que em seu valor mínimo legal, e não pela empresa, de maneira apartada ao salário do seu funcionário.

Constituição Federal de 1988

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim; (grifos nossos)

(...)

A CF/88 é taxativa ao dispor sobre a incidência de contribuições previdenciárias, a cargo da empresa, 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**, ressalvadas as hipóteses de isenção previstas taxativamente no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Documento assinado digitalmente por ARLINDO DA COSTA E SILVA em 26/02/2016

Autenticado digitalmente em 26/02/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 26/02/

2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI

Impresso em 28/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não procede a alegação de que “os valores pagos aos empregados a título de ajuda de custo nada mais são do que diária de viagem. Aduz que por uma questão equivocada, a Recorrente, com o mesmo propósito, pagava, para alguns empregados, a título de ajuda de custo, e, para outros empregados, a título de diária de viagem”.

Conforme já ressaltado anteriormente, o inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212/91 dispõe ser obrigação da empresa o lançamento mensal, EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de todas as contribuições sociais de responsabilidade do contribuinte.

Além disso, o art. 378 da Lei nº 5.869/73 dispõe que os livros fiscais provam contra o seu autor, sendo lícita, todavia, a demonstração, por todos os meios permitidos em direito, de que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Mais uma vez, saliente-se que a mera alegação de que “os valores pagos aos empregados a título de ajuda de custo nada mais são do que diária de viagem” não se mostra suficiente para alterar a natureza jurídica de uma verba que se houve declarada pela empresa, sob sua responsabilidade e domínio, como “ajuda de custo”.

Dessai das alegações da Recorrente que a empresa tem perfeito discernimento entre o que é “ajuda de custo” daquilo que se configura como “diárias de viagem”. Tanto assim que as registrava de maneira distinta.

A condição alegada de “diárias de viagem” daquilo que se registrou como “ajuda de custo” há que ser demonstrada mediante documentos idôneos, acompanhada da retificação do lançamento na escrita fiscal.

Merece ser enaltecido que “provar” e “produzir prova” são conceitos afins, mas que não se confundem.

“Prova”, em Direito, é todo meio destinado a convencer o Julgador, seu destinatário, a respeito da verdade de um fato levado a julgamento. As “provas” fornecem elementos para que o Julgador forme seu convencimento a respeito de fatos controvertidos relevantes para o processo. Daí serem referidas como “elementos de prova” ou, simplesmente, “meios de prova”.

“Provar”, no entanto, é atividade cognitiva mediante a qual o Interessado, conjugando os registros assentados em documentos, as informações colhidas em depoimentos e em outros meios de prova, as vincula de maneira coerente e ordenada, interconectando-as numa sequência lógica, harmônica e convergente, tendente a formar uma correspondência unívoca com a verdade que se tenta demonstrar ao Órgão Julgador.

Dessarte, provar um fato nada tem a ver com a mera colação de centenas e centenas de documentos e depoimentos ao Processo. Estes são elementos estáticos nos autos. “Provar”, ao contrário, demanda a demonstração da correlação dinâmica e racional entre os registros e informações consignados em tais elementos de prova, de cuja sinergia emergirá a convicção acerca da realidade que se almeja revelar.

A atividade probatória, portanto, não se resume, tampouco se encerra, com a mera juntada de documentos aos autos do processo. Esta é apenas a parte inanimada do procedimento probatório. Parte dinâmica de tal procedimento, consistente na concatenação entre os elementos probantes veiculados nos documentos e o fato/circunstâncias que se deseja demonstrar constitui capítulo apartado do primeiro, e se revela, exatamente, na atividade probatória propriamente dita.

ALERTE-SE QUE A ATIVIDADE COGNITIVA DE PROVAR O FATO AFIRMADO É ÔNUS DO INTERESSADO, ENCARGO ESTE QUE NÃO É ADIMPLIDO COM A MERA COLAÇÃO ALEATÓRIA DE DOCUMENTOS AOS AUTOS.

Nessa esteira, a verdade processual que efetivamente se tem consignada nos autos é que valores foram lançados nos documentos da empresa como “*adiantamento de salários*” e como “*ajuda de custo*”, rubricas essas que se inserem no conceito jurídico de Salário de Contribuição e, nessa qualidade, constituem-se base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

Sendo o Auto de Infração um Ato Administrativo por excelência, este ostenta presunção *iuris tantum* de legitimidade e veracidade de seu conteúdo. Ostentando, todavia, a presunção de veracidade dos Atos Administrativos eficácia relativa, esta admite prova em contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelo Autuado, o qual não logrou afastar a fidedignidade do conteúdo do Autosde Infração em debate.

Allegatio et non probatio, quasi non allegatio.

Assim, havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção.

Por tudo o quanto foi ora discutido, avulta que os benefícios auferidos pelos segurados da Autuada, a título de “adiantamento salarial” não descontado, gratificação e ajudas de custo, dada às suas naturezas remuneratórias, e por não constarem expressamente no rol *numerus clausus* de hipóteses de não incidência tributária, constituem-se parcelas integrantes do Salário de contribuição dos segurados, estando sujeitos, por decorrência legal vinculante, à incidência de contribuições sociais previdenciárias.

3.2. DOS ALEGADOS EQUÍVOCOS

O Recorrente alega ter havido equívocos cometidos pelo Fisco, e mantidos pelo acórdão hostilizado, no levantamento “*outras rubricas*”.

No tópico 2.2.5. do Recurso Voluntário, a fl. 582, o Recorrente alega que :

- a) *Há casos em que não foi localizado o nome do empregado na GFIP do sistema da Secretaria da Receita Federal, no entanto, na GFIP emitida pela Recorrente, e comprovadamente recebida pelo sistema da SRF, constam os nomes dos empregados, tal como se verifica na relação de empregados constantes da Planilha 2 (carreada aos autos quando da impugnação).*

Mas o Recorrente não indica quais são os casos. Limita-se a afirmar que existem, sem demonstrá-los.

Alertamos, uma vez mais ao Recorrente, que a atividade cognitiva de provar o fato afirmado é ônus do interessado, encargo este que não é adimplido com a mera colação aleatória de documentos aos autos.

Com efeito, não é atribuição do Julgador a investigação minuciosa das cópias juntadas a fls. 195/431, na busca de identificar, no meio de tamanho volume de documentos, aqueles que contenham informações de interesse ao caso, cujo elo de conexão lógica e de pertinência entre eles desague naquilo que o Recorrente supostamente pretenda provar. A produção da prova é ônus do interessado e não do Julgador. Este é, tão somente, o destinatário da prova.

Quanto ao empregado Jefferson do Valle Gobo, ao contrário do que afirma a empresa, seu nome não se encontra no relatório da GFIP competência 12/2005, a fl. 220 dos autos.

- b) Quanto aos bonus recebidos pelos empregados pelo cumprimento do prazo de entrega da obra, tal verba se qualifica como prêmio pelo desempenho, não estando subsumida a nenhuma das hipóteses de isenção tributária, se configurando, portanto, abrangida pelo conceito jurídico de Salário de Contribuição, base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

Conforme afirmado pelo Recorrente, tal prêmio houve-se por auferido em razão de os serviços realizados terem se concluídos no prazo determinado, se configurando, pois, como verba recebida pelo trabalho.

- c) Quanto ao empregado Nilton dos Santos Pereira, competência 12/2005 e também de Magali Viana Dutra, competência 09/2007, o levantamento teve por base as informações declaradas pelo próprio Recorrente em um arquivo magnético, o qual foi fornecido pela empresa à Fiscalização. Todavia, não logrou a empresa produzir as provas capazes de demonstrar o erro alegado em seu Recurso Voluntário.

A empresa alega que Nilton dos Santos Pereira foi demitido em fev/2004, mas na RAIS de 2004 já não consta pagamento de salários em jan/2004. Porque? Já estava demitido? faltou o mês inteiro? Ademais, o fato de ele ter sido supostamente demitido em fev/2004 não impede que ele tenha sido readmitido em dez/2005. Aliás, como se explica que o nome de um trabalhador reapareça “do nada” nos arquivos de pagamentos 22 meses depois?

- d) Quanto à Magali Viana Dutra, a empresa alega que seus rendimentos foram tributados, pois foram corretamente incluídos na GFIP, na RAIS e na folha de salários.

De fato, compulsando a GFIP de 09/2007, consta o nome da segurada, sendo declarado o Salário de Contribuição de R\$ 1.269,05. Entretanto, conforme assinalado no Anexo “Outras Rubricas”, a fl. 121, na competência 09/2007, consta o nome de Magali Viana Dutra, com o Salário de Contribuição

apurado de R\$ 2.620,15, Salário de Contribuição declarado em GFIP de R\$ 1.269,05, sendo lançada, somente, a diferença entre o valor apurado e o valor declarado nas GFIP, isto é, R\$ 1.351,10.

Não procede, portanto, o inconformismo do Recorrente.

- e) Quanto às alegações de que a empresa teria feito o pagamento das contribuições relativas ao décimo-terceiro salário dos anos 2005 e 2007, apesar de não as ter declarado em GFIP, deve ser lembrado que, em razão de Diligência Fiscal comandada pela DRJ/CGE, a Fiscalização produziu a Informação Fiscal a fls. 435/440, mediante a qual esclarece que os recolhimentos alegados pela empresa, exceto os relativos a reclamações trabalhistas, não se destinam ao fundo de previdência e assistência social, nem para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

De fato, as GPS acostadas aos autos a fls. 323/338 ostentam código de recolhimento 2909, exclusivo de reclamação trabalhista, e 2119, destinado exclusivamente, a terceiras entidades.

Na oportunidade, reafirmou a Autoridade Lançadora que os lançamentos tiveram por base de cálculo valores apurados além da folha de pagamento declarada, de molde que as diferenças lançadas se referem exclusivamente aos valores que não foram objeto de declaração em GFIP ou recolhimento.

Cientificada da intimação fiscal, a empresa manifestou-se a fls. 444/448, reafirmando seus argumentos e esclarecendo, com referência à competência 13/2007, que apresentou GFIP retificadora e efetuou o recolhimento durante o ano de 2011, conforme fl. 499.

Tal recolhimento se deu em 1º de abril de 2011, após a ciência do lançamento, ocorrida em 07/12/2010, e da apresentação de impugnação (06/01/2011), e será devidamente considerado pela RFB no procedimento de consolidação do débito.

Inexistem, portanto, os vícios alegados pelo Recorrente.

3.3. DA PENALIDADE PECUNIÁRIA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL FORMALIZADA MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O Recorrente alega ter havido excesso na multa aplicada;

Para fincar os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio iuris* que ora se esculpa, atine-se que o *nomem iuris* de um instituto jurídico não possui o condão de lhe alterar ou modificar sua natureza jurídica.

*"Tis but thy name that is my enemy;
Thou art thyself, though not a Montague.
What's Montague? it is nor hand, nor foot,
Nor arm, nor face, nor any other part
Belonging to a man. O, be some other name!
What's in a name? that which we call a rose
By any other name would smell as sweet;
So Romeo would, were he not Romeo call'd,
Retain that dear perfection which he owes
Without that title. Romeo, doff thy name,
And for that name which is no part of thee
Take all myself".*

William Shakespeare, *Romeo and Juliet*, 1600.

Ilumine-se, inicialmente, 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.

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.

A questão ora em apreciação trata de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Com efeito, o regramento legislativo relativo à aplicação de aplicação de penalidade pecuniária em decorrência do descumprimento de obrigação tributária principal, vigente à data inicial do período de apuração em realce, encontrava-se sujeito ao regime jurídico inscrito no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.

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

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promoveu a constituição formal do crédito tributário, mediante lançamento de ofício consubstanciado em Autos de Infração de Obrigação Principal, referente a fatos geradores ocorridos em competências não fulminadas pela decadência.

Nessa perspectiva, tratando-se de lançamento de ofício formalizado mediante Autos de Infração de Obrigação Principal, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal há que ser dimensionalizada, no período anterior à vigência da MP nº 449/2008, de acordo com o critério de cálculo insculpido no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui denominada “*multa de mora*”, variando de 24%, se paga até quinze dias do recebimento da notificação fiscal, até 50% se paga após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, hoje CARF, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não incluídas em lançamentos Fiscais de ofício, ou seja, quando o recolhimento não for resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado, no horizonte temporal em relevo, em conformidade com a memória de cálculo assentada no inciso I do mesmo dispositivo legal acima mencionado, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, variando de oito por cento, se paga dentro do mês de vencimento da obrigação, até vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da exação.

Tal discrimen encontra-se tão claramente consignado na legislação previdenciária que até o organismo cognitivo mais rudimentar em existência – o computador – consegue, sem margem de erro, com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, determinar qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

IF lançamento de ofício *THEN* art. 35, II da Lei nº 8.212/91

ELSE art. 35, I da Lei nº 8.212/91.

Traduzindo-se do “*computês*” para o “*juridiquês*”, tratando-se de lançamento de ofício, incide o regime jurídico consignado no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Ao revés, nas demais situações, tal como na hipótese de recolhimento espontâneo de contribuições previdenciárias em atraso, aplica-se o regramento assinalado no Inciso I do art. 35 desse mesmo diploma legal.

Com efeito, as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo Obrigado, porém, mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então interrogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35, ambos da Lei nº 8.212/91, estatuinto que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por aí. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de penalidade pecuniária, então batizada de “*multa de ofício*”, à razão de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, *verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

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)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (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 11.488/2007)

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

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 11.488/2007)

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

§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.*

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º *A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

§2º *O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

§3º *Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Como visto, o regramento da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal a ser aplicada nos casos de recolhimento espontâneo feito a destempo e nas hipóteses de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, cite-se, incisos I e II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, nessa ordem, agora se encontram dispostos em separado, diga-se, nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, respectivamente, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Nesse novo regime legislativo, a instrução de seletividade invocada anteriormente passa a ser informada de acordo com o seguinte comando:

IF lançamento de ofício **THEN** art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

ELSE art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Diante de tal cenário, a contar da vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo insculpido no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui referida pelos seus genitores com o nome de batismo de “*multa de ofício*”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por outro viés, em se tratando de recolhimento a destempo de contribuições previdenciárias não resultante de lançamento de ofício, o montante relativo à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal há que ser dimensionalizado em conformidade com as disposições inscritas no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que estatui multa, aqui também denominada “*multa de mora*”, calculada de acordo com o disposto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Não demanda áurea mestria perceber que o *nomem iuris* consignado na legislação previdenciária para a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, que nas ordens do Ministério da Previdência Social recebeu a denominação genérica de “*multa de mora*”, art. 35, II da Lei nº 8.212/91, no âmbito do Ministério da Fazenda houve-se por batizada com a singela denominação de “*multa de ofício*”, art. 44 da Lei nº 9.430/96 c.c. art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008. Mas não se iludam, caros leitores ! Malgrado a diversidade de rótulos, as suas naturezas jurídicas são idênticas: penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

No que pertine à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal não incluída em lançamento de ofício, o título designativo adotado por ambas as legislações acima referidas é idêntico: “*Multa de Mora*”.

Não carece de elevado conhecimento matemático a conclusão de que o regime jurídico instaurado pela MP nº 449/2008, e convertido na Lei nº 11.941/2009, instituiu uma apenação mais severa para o descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício (75%) do que o regramento anterior previsto no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (de 24% a 50%), não havendo que se

falar, portanto, de hipótese de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN, durante a fase do contencioso administrativo.

Código Tributário Nacional

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.

Conforme acima demonstrado, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, antes do advento da MP nº 449/2008, encontrava-se disciplinada no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Contudo, após o advento da MP nº 449/2008, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício passou a ser regida pelo disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela citada MP nº 449/2008.

Não é cabível, portanto, efetuar-se o cotejo de “*multa de mora*” (art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99) com “*multa de mora*” (art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008), pois estar-se-ia, assim, promovendo a comparação de *nomem iuris* com *nomem iuris* (multa de mora) e não de institutos de mesma natureza jurídica (penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício).

Tal retroatividade não se coaduna com a hipótese prevista no art. 106, II, 'c', do CTN, a qual se circunscreve a penalidades aplicáveis a infrações tributárias de idêntica natureza jurídica, *in casu*, penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

Lé com lé, cré com cré (Jurandir Czaczkes Chaves, 1967).

Reitere-se que não se presta o preceito inscrito no art. 106, II, 'c' do CTN para fazer incidir retroativamente penalidade menos severa cominada a uma infração mais branda para uma transgressão tributária mais grave, à qual lhe é cominado em lei, especificamente, castigo mais hostil, só pelo fato de possuir a mesma denominação jurídica (*multa de mora*), mas naturezas jurídicas distintas e diversas.

Como visto, a norma tributária encartada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 449/2008, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96 só se presta para punir o descumprimento de obrigação principal não formalizada mediante lançamento de ofício.

Nos casos de descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, tanto a legislação revogada (art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99), quanto a legislação superveniente (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96) preveem uma penalidade pecuniária específica, a qual deve ser aplicada em detrimento da regra geral, em atenção ao princípio jurídico *lex specialis derogat generali*, aplicável na solução de conflito aparente de normas.

Nessa perspectiva, nos casos de lançamento de ofício, o cotejamento de normas tributárias para fins específicos de incidência da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN somente pode ser efetivado, exclusivamente, entre a norma assentada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96 com a regra encartada no art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, uma vez que estas tratam, especificamente, de penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício, ou seja, penalidades de idêntica natureza jurídica.

Nesse contexto, vencidos tais prolegômenos, tratando-se o vertente caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, o atraso objetivo no recolhimento de tais exações pode ser apenado de duas formas distintas, a saber:

- a) Tratando-se de fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%, enquanto não inscrito em dívida ativa.
- b) Tratando-se de fatos geradores ocorridos após a vigência da MP nº 449/2008: De acordo com a MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, que promoveu a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%, salvo nos casos de sonegação, fraude ou conluio, em que tal percentual é duplicado.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2008, exclusive, o cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a multa de mora aplicada nos termos do art. 35, II, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, sempre se mostrará menos gravoso ao contribuinte do que a multa de ofício prevista no art. 35-A do mesmo Diploma Legal, inserido pela MP nº 449/2008, contingência que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais ofensiva ao infrator.

Dessarte, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na mesma hipótese específica, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada consoante a regra estampada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

O raciocínio acima delineado é válido enquanto não for ajuizada a correspondente ação de execução fiscal. Como se depreende do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.876/99, o valor da multa de mora decorrente de lançamento de ofício de obrigação principal é variável em função da fase processual em que se encontre o Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário.

De fato, encerrado o Processo Administrativo Fiscal e restando definitivamente constituído, no âmbito administrativo, o crédito tributário, não sendo este satisfeito espontaneamente pelo Sujeito Passivo no prazo normativo, tal crédito é inscrito em Dívida Ativa da União, pra subsequente cobrança judicial.

Ocorre que, após o ajuizamento da execução fiscal, a multa pelo atraso no recolhimento de obrigação principal é majorada para 80% ou 100%, circunstância que torna a multa de ofício (75%) menos ferina, operando-se, a partir de então, a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator, desde que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2008, exclusive, considerando a necessidade de se observar o preceito insculpido no art. 106, II, "c", do CTN concernente à retroatividade benigna, o novo mecanismo de cálculo da penalidade pecuniária decorrente da mora do recolhimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício trazido pela MP nº 449/08 deverá operar como um limitador legal do *quantum* máximo a que a multa poderá alcançar, *in casu*, 75%, mesmo que o crédito tributário seja objeto de ação de execução fiscal. Nestas hipóteses, somente irá se operar o teto de 75% nos casos em que não tenha havido sonegação, fraude ou conluio.

Da conjugação das normas tributárias acima revisitadas, e considerando não haver sido verificada a presença dos elementos objetivos e subjetivos das condutas de fraude, sonegação ou conluio, e sendo de 01/06/2005 a 31/12/2007 o período de apuração do vertente Crédito Tributário, conclui-se que a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante o presente lançamento de ofício deve ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

3.4. DA CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS LEVANTAMENTO “GE” E “GE1”

O Recorrente alega ser necessária a observância do limite máximo mensal do Salário de Contribuição para o cálculo da contribuição dos segurados.

O art. 32 da Lei nº 8.212/91 estatui como obrigação acessória da empresa a elaboração de folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, o lançamento mensal, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, bem como a declaração em

GFIP de todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

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 9.528/97)

Nessa esteira, o §9º do art. 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, estabelece que a folha de pagamento tem que ser elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, com a discriminação do nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado, e destacando as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais.

Regulamento da Previdência Social

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

(...)

§9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, empresário, trabalhador autônomo ou a este equiparado, e demais pessoas físicas;

II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

A empresa foi intimada mediante TIPF, a fl. 147, a apresentar as folhas de pagamento de todos os segurados. Todavia, verificou que nesses documentos não constava os valores recebidos pelos segurados empregados mediante *cartão salário*, omissão essa que representa violação à obrigação acessória assentada no art. 32, I, da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 225, §9º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

A empresa foi também intimada a apresentar as GFIP referentes ao período de apuração e constatou que, nesses documentos, também não contavam os valores auferidos por cada segurado mediante *cartão salário*, violando assim a obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

De acordo com o item 8. do Relatório Fiscal, “*No curso da ação fiscal o Contribuinte foi intimado a regularizar as GFIP's incorretas mediante Termo de Intimação Fiscal — TIF nº - 1, com ciência em 12.11.2010 e prazo de 10 (dez) dias úteis para a entrega das GFIP's regularizadas. Expirado o prazo e sem qualquer manifestação do Contribuinte procedeu-se ao lançamento do Crédito Previdenciário pela lavratura do presente Auto de Infração*”.

Por tal razão, a empresa houve-se, também, por autuada mediante o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.025.981-5, AI CFL 68, por descumprimento da Obrigação Tributária prevista no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

A empresa é, ainda, obrigada a lançar em títulos próprios de sua contabilidade, DE FORMA DISCRIMINADA, todos os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

No entanto, a Recorrente, não atendendo à norma tributária aviada no inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212/91, lançou os valores pagos a título de “*cartão salário*”, “*prêmio REFAP*” e outras gratificações, de maneira concentrada nas contas contábeis indicadas no Discriminativo “*Gratificação a empregados*”, a fls. 128/129.

A conduta omissiva perpetrada pelo Recorrente inviabilizou o cálculo da contribuição individual de cada segurado, uma vez que não discriminou, de maneira individualizada, em suas Folhas de Pagamento, GFIP e na contabilidade, o quanto se houve por destinado a cada um dos beneficiários das verbas ora em realce.

Mostrou-se deficiente, pois, a documentação apresentada pela empresa, circunstância que se configura como motivo justo, bastante, suficiente e determinante para que a Fiscalização lance de ofício a importância reputada como devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11, as contribuições incidentes a título de substituição e as devidas a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2001

Autenticado digitalmente em 26/02/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 26/02/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 20/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR DI

Impresso em 28/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

outras entidades e fundos. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)

(...)

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)

Alerte-se que de acordo com o art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657/42, o Ordenamento Jurídico não concede a ninguém a escusa de descumprir a Lei sob a alegação de que não a conhece.

Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.

Art. 3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

Merece ser citado que nos dois únicos casos em que os valores foram lançados na contabilidade com a discriminação do segurado beneficiado, o Órgão Julgador de 1ª Instância procedeu à retificação do lançamento, alertando que, nos demais casos, como o lançamento havia sido feito de maneira agrupada, não era possível se identificar quem teria recebido as gratificações.

“Arguiu a empresa que não foi observado o limite máximo da contribuição do beneficiário em cada competência, no quadro “Gratificação a Empregados”, f. 128 do processo 12269.003361/2010-26.

Verifica-se, no referido quadro, que os valores das remunerações foram obtidas a partir dos lançamentos contábeis, cujas rubricas, exceto por dois segurados: Monica Nunes Santos Store, R\$ 572,00 em 12/2005 (remuneração não consta dos autos), e Celco de Abreu Fraga, R\$ 2.500,00 em 03/2007 (remuneração declarada R\$ 2.200,00), não permitem identificar quem as teriam recebido.

Assim, considerando-se o salário de contribuição de 2.894,28 sujeito à alíquota de 11%, temos que a contribuição total do segurado seria de R\$ 318,37, deduzida do valor declarado de R\$ 242,00, resultaria em R\$ 76,37, razão pela qual deve ser feita a seguinte alteração:”

Nesse contexto, mesmo ciente de que seu pedido não havia sido atendido em razão da não discriminação dos beneficiários das gratificações, o autuado retorna à carga, agora em sede de Recurso Voluntário, formulando o mesmo pedido, porém, quedando-se inerte no sentido de suprir a carência de informação acima destacada, informação essa que deveria constar, obrigatoriamente, nas Folhas de Pagamento, nas GFIP e na contabilidade, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus da prova em contrário.

Desse modo, a pretensão do Recorrente esbarra no óbice “*nemo potest venire contra factum proprium*”, locução de origem canônica que expressa o ideal de que ninguém se beneficie de sua própria torpeza, consagrado no art. 243 do Código de Processo Civil e no art. 973 do Código Civil.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante o presente lançamento de ofício ser calculada conforme a memória de cálculo exposta no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, em atenção ao princípio *tempus regit actum*.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.