

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

Processo nº 12448.727906/2011-66
Recurso nº 003.423 Voluntário
Acórdão nº 2302-003.423 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP + AI 68
Recorrente HIDROCLEAN SERVIÇOS MARÍTIMOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

RELAÇÃO DE VÍNCULOS. RELATÓRIO INTEGRANTE DO AUTO DE INFRAÇÃO. NATUREZA INFORMATIVA.

A “Relação de Vínculos” anexa ao lançamento tributário previdenciário lavrado unicamente em desfavor de pessoa jurídica não tem o condão de atribuir responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas, tampouco comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. Súmula nº 88 do CARF.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PAGO EM DESACORDO COM A LEI. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, quando não disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, se subsume no conceito legal de Salário de Contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ART. 32, IV DA LEI Nº 8212/91.

Constitui infração às disposições inscritas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8212/91 a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural), sujeitando o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

O benefício da retroatividade benigna encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN somente é de ser observado quando uma nova lei cominar a uma determinada infração tributária uma penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração em realce.

Impondo a lei nova penalidade mais gravosa à infração objeto da autuação, não há que se falar em retroatividade benigna.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, devendo o valor da penalidade pecuniária aplicada mediante o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.326.023-7, CFL 68, ser recalculado, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN.

Quanto ao mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento das contribuições lançadas sobre valores pagos a título de previdência complementar, que não se revestiram das condições necessárias para estar ao abrigo da regra isentiva prevista no artigo 29, §9º, alínea "p", da Lei nº 8.212/91. Os Conselheiros Fábio Pallaretti Calcini, Leo Meirelles do Amaral e Wilson Antonio de Souza Correa, acompanharam pelas conclusões por entenderem que, juridicamente, não haveria óbice quanto ao pagamento não ser extensivo a todos os segurados, mas mantém o lançamento pelo comprovado desvio de finalidade, na forma como a rubrica foi paga.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Wilson Antonio de Souza Correa, André Luis Mársico Lombardi, Leo Meirelles do Amaral, Fábio Pallaretti Calcini e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008.

Data da lavratura dos Autos de Infração: 28/06/2011.

Data da Ciência dos Autos de Infração: 28/06/2011.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de decisão administrativa de 1ª Instância, proferida pela DRJ/Rio de Janeiro I/RJ, que julgou procedente em parte o lançamento tributário constituído mediante os Autos de Infração de Obrigação Principal nº 37.326.025-3 e 37.326.024-5, consistentes em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a Outras Entidades e Fundos, tendo como fatos geradores as remunerações pagas a segurados obrigatórios do RGPS a título de “Previdência Privada Complementar”, pagas em desacordo com a legislação de regência, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 27/43.

Informa a Autoridade Lançadora que a empresa *HIDROCLEAN SERVIÇOS MARÍTIMOS S/A*, doravante Hidroclean, ofereceu aos seus segurados empregados, através da empresa Itaú Vida e Previdência S.A., CNPJ Nº.92.66 1.388/0001-90, um Plano de Previdência Complementar, cabendo destacar os seguintes tópicos constantes do prospecto apresentado pela empresa:

- a) Abrangência – “Poderão participar todos os colaboradores e administradores que mantenham vínculo com a HidroClean Proteção Ambiental e demais empresas coligadas, independentemente do nível salarial;
- b) Modalidade – FGB – Fundo Gerador de Benefício;
- c) Resgate – Sem carência para resgates;
- d) Contribuições – Somente contribuições da HC (Hidroclean).

A empresa possuía, no exercício de 2008, um quadro em torno de 125 (Cento e vinte e cinco) segurados empregados, dos quais apenas 35 (Trinta e cinco) participaram do plano de previdência complementar, em que pese o fato de as contribuições serem efetuadas unicamente por conta da empresa Hidroclean.

A empresa foi intimada através do Termo de Intimação Fiscal nº01, datado de 01.04.2011, e reintimada através do Termo de Intimação Fiscal nº02, de 09.05.2011, a justificar a não inclusão dos demais segurados empregados. A empresa, através de correspondência datada de 31.05.2011, declarou não ter encontrado justificativas para o fato.

Em pesquisa realizada na Declaração de Imposto de Renda na Fonte – DIRF efetuada pela empresa Itaú Vida e Previdência S.A., CNPJ nº 92.661.388/0001-90, foi constatado que, durante o exercício de 2008, os participantes do plano de previdência complementar efetuaram resgates da quase totalidade das contribuições efetuadas pela empresa Hidroclean.

Para não integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, os pagamentos efetuados por conta do plano de previdência privada deveriam beneficiar todos os segurados empregados da empresa.

A atividade preponderante da empresa se enquadra no código CNAE 39.00-5/00 - DESCONTAMINAÇÃO E OUTROS SERVIÇOS DE GESTÃO DE RESÍDUOS (Alíquota de 3%), o que está de acordo com o objeto social da empresa, constante do art. 4º do seu Estatuto Social, registrado na JUCERJA em 26.02.2008, sob o nº.33.3.0028581-4, juntamente com a Oitava Alteração e Transformação da sociedade limitada denominada HIDROCLEAN SERVIÇOS MARÍTIMOS LTDA, em sociedade anônima denominada HIDROCLEAN SERVIÇOS MARÍTIMOS S.A.

Contudo, ao efetuar o enquadramento de sua atividade preponderante na CLASSIFICAÇÃO NACIONAL DE ATIVIDADES ECONÔMICAS – CNAE, a empresa procedeu de forma incorreta, declarando na GFIP a alíquota de RAT (Riscos Ambientais do Trabalho) correspondente ao código CNAE 74.90-1/99 - OUTRAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS, CIENTÍFICAS E TÉCNICAS NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE (Alíquota de 1%).

Integra ainda o presente lançamento o crédito tributário lançado por intermédio do Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.326.023-7, Código de Fundamentação Legal nº 68, lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei de Custeio da Seguridade Social.

CFL - 68

Apresentar a empresa GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural) – Art. 284, II na redação do Dec. 4.729, de 09/06/2003.

O contribuinte deixou de informar nas GFIP, no período de janeiro a dezembro de 2008, os valores pagos aos segurados empregados, a título de previdência complementar, considerados pela fiscalização como integrantes de sua remuneração, bem como declarou em GFIP, de forma incorreta, inclusive na competência relativa ao 13º salário, a alíquota de RAT de 1%, como decorrência de erro no enquadramento de sua atividade preponderante, infringindo, assim, o disposto no artigo 32, IV, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Autuado apresentou impugnação a fls. 143/202.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 12-56.303 – 14ª Turma da DRJ/RJ1, a fls. 274/295, julgando procedente em parte o lançamento, para retificar o Auto de Infração nº 37.326.025-3, de modo que a alíquota de SAT/RAT fosse apurada por estabelecimento, retificando o crédito tributário na forma exposta no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 268/273.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 27/06/2013, conforme Documento a fl. 353.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o Autuado interpôs recurso voluntário a fls. 310/344, respaldando seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Nulidade da Autuação por violação ao princípio constitucional da ampla defesa, pelo fato de o Relatório de Vínculos registrar os diretores da empresa como corresponsáveis pelas infrações;
- Que os pagamentos feitos pela Recorrente, destinados ao financiamento de plano de previdência privada em favor de seus empregados não têm natureza remuneratória, tampouco integram o Salário de Contribuição;
- Que há relação de prejudicialidade/dependência entre o crédito tributário constante do DEBCAD nº 37.326.023-7 e aquele constituído pelos DEBCAD nº 37.326.025-3 e 37.326.026-1, fato que implica vício de procedimento incorrido pela Autoridade Fiscal ao proceder com o processamento de forma independente, o que fulmina a validade do crédito tributário constante do DEBCAD nº 37.326.023-7, ante o disposto no artigo 9º, parágrafo primeiro, do Decreto nº 70.235/72, c/c artigo 265, inciso IV, alínea “a”, do Código de Processo Civil;

Ao fim, requer a improcedência dos Autos de Infração lavrados.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 27/06/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolizado no dia 29 de julho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

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

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DO ALEGADO CERCEAMENTO DE DEFESA.

Alega o Recorrente nulidade da Autuação por violação ao princípio constitucional da ampla defesa, pelo fato de o Relatório de Vínculos registrar os diretores da empresa como corresponsáveis pelas infrações, sem indicar o preceito legal ou a atuação com excesso de poderes.

Razão não lhe assiste.

Cumprido, de plano, esclarecer que a responsabilidade pelas obrigações decorrentes dos vertentes Autos de Infração é da empresa, e não dos seus representantes legais arrolados no relatório intitulado "RELAÇÃO DE VÍNCULOS", não integrando estes o polo passivo da autuação.

O anexo "Relação de Vínculos" possui apenas caráter informativo, prestando-se como mero subsídio à Procuradoria da Fazenda Nacional, caso haja a necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, após a preclusão do contencioso administrativo, nas estritas hipóteses em que vingue configurada a responsabilidade pessoal de terceiros pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos estatuídos no inciso III do art. 135 do CTN.

Tal entendimento encontra-se consolidado no Verbete da Súmula CARF nº 88, conforme se vos segue:

Súmula CARF nº 88:

A “Relação de Co-Responsáveis – CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem

comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Nesse sentido, o art. 2º da Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, dispõe que, a inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações elencadas a seguir:

- I - excesso de poderes;
- II - infração à lei;
- III - infração ao contrato social ou estatuto;
- IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios, com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

De acordo com a citada Portaria, para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

Por tais razões, rejeitamos a preliminar de nulidade.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumprido 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.

3.1. DOS FATOS GERADORES

Alega o Recorrente que os pagamentos feitos pela Recorrente, destinados ao financiamento de plano de previdência privada em favor de seus empregados não têm natureza remuneratória, tampouco integram o Salário de Contribuição.

Não no caso dos autos.

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 “**demaís 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 “*demaís 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 consequente 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 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"

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

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 art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

Leinº8.212,de24 de julho de 1991

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade

dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)

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

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

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

Advirta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. 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 auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.

- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

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

a) Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) As ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

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

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

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

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

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

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

5. Recebidas a título de incentivo à demissão;
6. Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
7. Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
8. Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
9. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
- f) A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- h) As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) O abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- m) Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- n) A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- o) As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- p) **O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (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)

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, visualizando com os olhos de ver a questão controvertida ora em debate, sob o foco de tudo o quanto até o momento foi apreciado, verificamos que a alínea 'p' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatui, de forma expressa, que não integra o Salário de contribuição 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.

Fulgura virtuoso esclarecer, de molde a não gerar incertezas, que mesmo os valores pagos a título da rubrica referida no parágrafo anterior ostentam ontologicamente natureza de remuneração segundo o prisma adotado pela Lei nº 8.212/91, sendo apenas tais rubricas remuneratórias excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias por força da norma isentiva encartada no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Registre-se, por relevante, que somente quando disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes o valor das contribuições pagas pela Empresa relativa a Previdência Privada Complementar estará a salvo das garras do Fisco Federal. O pagamento de verbas a tal título, mas efetuado em desacordo com a legislação previdenciária, implicará sua exclusão da hipótese de não incidência legal aviada no art. 28, §9º, 'p' da Lei nº 8.212/91 e será considerada, para todos os fins e efeitos, parcela de remuneração integrante do conceito legal de salário de contribuição.

Anote-se que o próprio dispositivo legal encapsulado no art. 28, §9º, 'p' da lei nº 8.212/91, colimando evitar o desvirtuamento do benefício em apreço, remete expressamente à observância do art. 9º da CLT, o qual reza:

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

Art. 468 - Nos contratos individuais de trabalho só é lícita a alteração das respectivas condições por mútuo consentimento, e ainda assim desde que não resultem, direta ou indiretamente, prejuízos ao empregado, sob pena de nulidade da cláusula infringente desta garantia.

Parágrafo único - Não se considera alteração unilateral a determinação do empregador para que o respectivo empregado reverta ao cargo efetivo, anteriormente ocupado, deixando o exercício de função de confiança.

Com efeito, os programas de previdência complementar caracterizam-se pela formação de um fundo privado, constituído por contribuições assíduas e ininterruptas de seus beneficiários ou de terceiros em favor destes, com o objetivo específico de compor uma determinada massa crítica de recursos, suficientes para gerar um fluxo regular e permanente de benefícios, a partir de determinada data, enquanto sobreviver o participante. Em resumo, pode-se dizer que é um sistema que acumula recursos que garantam uma renda mensal no futuro, especialmente no período em que se deseja parar de trabalhar.

No caso dos autos, todavia, apurou a Fiscalização que as verbas pagas pela Recorrente a título de Previdência Complementar de seus empregados não obedecia a qualquer programa de previdência complementar, nem fora instituído em favor da totalidade de seus empregados e dirigentes.

Malgrado a empresa contasse, em média, com cerca de 125 empregados no período de apuração, apenas e tão somente 35 segurados houveram-se por beneficiados pelas importâncias da rubrica em exame, em que pese o fato de as contribuições serem efetuadas INTEGRALMENTE por conta da empresa Hidroclean, não arcando seus beneficiários com qualquer ônus, apenas benefícios.

Registre-se que não estamos a falar de migalhas, mas, sim, de valores significativos, representativos de 0,34 a 3,57 vezes a massa salarial auferida pelo trabalhador durante o ano de 2008, conforme ilustrado no Discriminativo exposto no item 4.6 do Relatório Fiscal, a fl. 31, chegando a alcançar a cifra de R\$ 345.180,34.

De acordo com o item 4.5 do Relatório Fiscal, a empresa foi intimada através do Termo de Intimação Fiscal nº 01, datado de 01/04/2011, e reintimada através do Termo de Intimação Fiscal nº 02, de 09/05/2011, a justificar a não inclusão dos demais segurados

empregados. A empresa, através de correspondência datada de 31/05/2011, declarou não ter encontrado justificativas para o fato.

Ora ... num momento de crise mundial em que todos os trabalhadores vão as ruas se manifestar e reivindicar ajustes, recomposição de perdas e aumentos salariais, não se mostra verossímil que 90 dos 125 segurados da Recorrente (72%) tenham rejeitado, por livre e espontânea vontade, aderir a tal programa de previdência privada, ainda mais que as contribuições eram efetuadas INTEGRALMENTE pela Hidroclean, sem qualquer ônus para beneficiários, apenas benefícios.

Por outro viés, se nos antolha que os pagamentos efetuados pela Autuada a título de previdência complementar não se ajusta a qualquer programa pré-determinado de previdência complementar, uma vez que as contribuições vertidas em favor dos beneficiários são totalmente aleatórias, não guardando qualquer relação com a remuneração do trabalhador, tampouco se mostram como valores padronizados ou fixos, de onde avulta a ilação de que são concedidas ao exclusivo alvedrio e discricionariedade do Empregador, no valor que ele julgar conveniente, e para quem ele bem entender, no caso, 35 dos 125 trabalhadores registrados na empresa.

De tais elementos de prova dessaí a convicção de que cada um dos beneficiários selecionados possuía um “*plano de previdência complementar*” próprio e exclusivo, não extensivo aos demais empregados e dirigentes da empresa, sendo que a maioria destes (72%) sequer foi agraciada com tais planos.

Adite-se que o “Plano” em tela não tinha carência para resgates e a Fiscalização comprovou, mediante pesquisa realizada na Declaração de Imposto de Renda na Fonte – DIRF efetuada pela empresa Itaú Vida e Previdência S.A., CNPJ nº 92.661.388/0001-90, que durante o exercício de 2008, os participantes do plano de previdência complementar efetuaram resgates da quase totalidade das contribuições efetuadas pela empresa Hidroclean.

Conforme já demonstrado anteriormente, o conceito de Salário de Contribuição abarca toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, seja a título de salário, benefícios ou incentivos salariais, ressalvadas as rubricas que a própria Lei nº 8.212/91 excluir do campo de incidência.

Nessa perspectiva, o financiamento integral, pelo empregador, de um plano de previdência complementar para seus empregados, configura-se, indubitavelmente, um ganho patrimonial para cada beneficiário, correspondente à importância que o trabalhador deixou de despendar de seu patrimônio inercial para custear benefício de idêntica monta. Dessarte, tais ganhos sob a forma de benefícios sociais inserem-se no conceito jurídico de Salário de Contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias, salvo eventual hipótese de isenção.

Na dicção do art. 176 do CTN, a isenção tributária é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos

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

Autenticado digitalmente em 09/10/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 10/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Dessarte, tratando-se de hipótese de renúncia fiscal, recai sobre o interessado o ônus de demonstrar e comprovar o adimplemento de todas as condições e requisitos necessários à concessão da isenção pleiteada, sob pena de esta não ser reconhecida pela Autoridade Fazendária.

No caso em prumo, a alínea 'p' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatui, de forma expressa, que não integra o Salário de contribuição 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.

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)*

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)

Falhou a Recorrente, todavia, em seu mister de demonstrar que o “*programa de previdência complementar*” a que alude era disponível à totalidade dos seus empregados e dirigentes.

Cumprе 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. Do contrário, permanecem integrando 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;

No caso em estudo, a Auditoria Fiscal constatou, através dos elementos de prova colhidos na ação fiscal, que os pagamentos de plano de previdência privada pagos pela Autuada tratavam-se, em realidade, de verbas de natureza remuneratória creditadas em favor de alguns poucos empregados da Recorrente, sob o simulacro de “previdência privada”, visando a excluir-se da tributação previdenciária.

Corrobora tal compreensão o fato de tais pagamentos beneficiarem, tão somente, uma pequena parcela de empregados (28%) e de inexistir qualquer critério objetivo para a quantificação do benefício, bem como para a seleção de qual trabalhador seria beneficiado.

Para fins tributários, considera-se fraude toda ação ou omissão dolosa tendente a (a) impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal; (b) excluir a ocorrência do fato gerador; ou (c) modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a (i) reduzir o montante do tributo devido; (ii) evitar o seu pagamento ou (iii) diferir o seu pagamento.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

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.

A fraude tributária se materializa pelo emprego de ardis e estratagemas visando a ludibriar o Fisco, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

Diferentemente da fraude, na **simulação** o ato jurídico é deliberadamente dissimulado, a fim de representar externamente perante terceiros uma outra realidade que não aquela pretendida volitivamente pelo Praticante do ato simulado, e que enseje para este algum resultado econômico favorável. Assim, haverá simulação nos atos jurídicos quando estes contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula sabidamente não verdadeira;

Na definição de Clóvis Beviláqua, citado por Silvio Rodrigues (*in* Direito Civil - Parte Geral, vol. 1, 15ª edição, São Paulo : Saraiva, 1985, p. 218), “a simulação é uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado”. Segundo Orlando Gomes (*in* Introdução ao Estudo do Direito, 7a. ed., Rio de Janeiro : Forense, 1983, p. 374), ocorre a simulação quando “em um negócio jurídico se verifica intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros”.

A simulação, em resumo, consubstancia-se numa deformação voluntária do ato jurídico com o intuito de fugir à disciplina normal prevista em lei, consistente num desacordo intencional entre a vontade interna das partes, efetivamente pretendida, e a formalmente declarada no ato simulado.

O ato jurídico simulado ostenta formalmente uma aparência diversa do efetivo querer das partes, pois simulam pretender um efeito jurídico que as partes, na realidade, não intencionam nem desejam.

A doutrina tradicional da simulação, numa visão voluntarista do ato jurídico, considera serem simulados e passíveis de desconsideração pelo Fisco os atos e os negócios jurídicos praticados pelas partes com a intenção de enganar, ocultar, iludir, dificultar ou até mesmo tornar impossível a atuação fiscal.

A simulação, portanto, traduz-se pela falta de correspondência entre o ato praticado e o formalizado, encerrando uma declaração enganosa visando a produzir efeito diverso do fato ocorrido.

Sobre as dificuldades da comprovação de simulação, que devem ser levadas em conta na análise das provas coletadas pelas autoridades fiscais, cabe lembrar os ensinamentos de GALVÃO TELLES (*in* Manual dos contratos em geral, 3ª ed., Lisboa, 1995, pag. 172-174)

“Em regra, porém, dado que os simuladores procuram furtar-se a olhares indiscretos e dado que as contra declarações são entre nós pouco utilizadas, não existe prova direta da simulação. Esta terá de provar-se indiretamente, através de presunções.

A simulação deixa quase sempre vestígio que a denunciam: há fatos, circunstâncias que a experiência aponta como sintomas ou índices do carácter fictício ou imaginário de um ato jurídico. Pelos meios admissíveis em direito, nomeadamente, através de testemunhas ou documentos, o interessado provará esses fatos ou circunstâncias e, conjugando-os e apreciando-os segundo o seu prudente critério, o tribunal formará juízo.

A simulação representa um esforço de construção artificial, distanciada e deformadora da realidade, e raras vezes essa construção será um todo lógico e coerente, que forma cobertura completa dos fatos. A verdade vem à superfície e denuncia-se através de brechas daquela construção. Os indícios que fazem presumir a simulação serão particularmente convincentes se se tornar aparente um motivo simulatório.

Por exemplo, alguém que está crivado de dívidas e com ameaças de execuções, declara vender a um parente próximo a maior parte dos seus bens, mas continua na posse deles e a satisfazer os respectivos encargos e cobrar os respectivos rendimentos; as circunstâncias são suspeitas, e o motivo simulatório ou causa simulandi está à vista, é o intuito de fraudar os credores”.

A Autuada apresenta uma série de alegações visando demonstrar que as constatações e elementos de prova arrolados pela Fiscalização não teriam o condão de demonstrar a natureza remuneratória das verbas em questão. Do cotejo entre as provas colhidas e as argumentações do Recorrente, contudo, verifica-se que estas não se sustentam.

Alega que o “*Programa de Previdência Privada*” estava disponível a todos os empregados, porém, mesmo intimada por duas vezes mediante termo próprio, não soube explicar o porquê de 72% dos seus empregados não haverem sido beneficiados pelo plano.

Reitere-se que o plano era custeado exclusivamente pela empresa, sem qualquer custo para o empregado, e chegava representar, em alguns casos, quase quatro vezes o valor do salário. Mas só 28% foram beneficiados pelo “*Plano*”.

Como diria o fabuloso *Silvio Santos*: “*Não gostas de dinheiro ?*”.

Alega que as verbas pagas referiam-se a um suposto “*Programa de Previdência Privada*”, porém, não apresenta qualquer critério objetivo de seleção dos beneficiários, tampouco, do montante dos valores vertidos para cada pessoa. Os prêmios não eram tabelados, tampouco guardavam relação com o salário do empregado.

Nome do Beneficiário	Massa Salarial Anual	Contribuições pagas pela empresa Hidroclean	Relação contribuições pagas / massa salarial anual
CARLOS BOECKH	R\$ 96.730,67	R\$ 345.180,34	3,57
AUGUSTO REZENDE ANTOUN	R\$ 50.947,89	R\$ 141.337,80	2,77
LUIZ ANTONIO RALA DEFORME Total	R\$ 70.742,78	R\$ 127.934,05	1,81
GERALDO MARCELO BARROSO LYRA	R\$ 51.187,70	R\$ 126.695,88	2,48
MARCELO CORTES MONTEIRO DA SILVA	R\$ 52.447,90	R\$ 102.763,40	1,96
WINNER FELIX FIGUEIREDO	R\$ 47.128,24	R\$ 73.566,87	1,56
SILVIO DE SA DANTAS	R\$ 49.888,38	R\$ 63.323,98	1,27
JOANA PAULA VIELLAS RODRIGUES	R\$ 20.745,99	R\$ 46.826,14	2,26
DAHIR CHEDE NETO	R\$ 37.890,00	R\$ 41.419,50	1,09
TADEU PINDEL JUNIOR	R\$ 49.153,00	R\$ 35.860,77	0,73
RICARDO CORTES MONTEIRO DA SILVA	R\$ 38.310,00	R\$ 30.855,00	0,81
MARCIO FARIAS MACIEL	R\$ 38.601,39	R\$ 23.443,69	0,61
HENRIQUE DA CUNHA MARGEM	R\$ 44.619,42	R\$ 22.726,69	0,51
MARCOS FURTADO MENDONCA	R\$ 38.100,00	R\$ 13.001,60	0,34
MARCIO JOSE MARQUES DA SILVA	R\$ 51.064,74	R\$ 8.875,65	0,17
VERONICA NUNES GOMES	R\$ 23.775,63	R\$ 8.070,08	0,34
MARIA APARECIDA SILVA DE AMORIM	R\$ 22.067,62	R\$ 7.525,00	0,34

Uns receberam 3,57 salários anuais, outros 0,34 salários anuais, e a maioria nada recebeu. Total aleatoriedade. Tal constatação demonstra que os pagamentos em questão eram realizados unilateralmente, à livre escolha de conveniência e oportunidade do Recorrente, no valor que ele bem entendesse, e para uma pequena parcela de seus funcionários, por ele selecionados a dedo.

Corroborar o entendimento da inexistência de qualquer “*Programa de Previdência Privada*” o fato de o Plano não ter carência para resgates e a Fiscalização ter comprovado, mediante pesquisa realizada na Declaração de Imposto de Renda na Fonte – DIRF efetuada pela empresa Itaú Vida e Previdência S.A., CNPJ nº 92.661.388/0001-90, que

durante o exercício de 2008 os participantes do plano de previdência complementar efetuaram resgates da quase totalidade das contribuições efetuadas pela empresa Hidroclean.

Tal constatação demonstra que a finalidade de tais verbas não era constituir um fundo privado, com o objetivo específico de compor uma determinada massa crítica de recursos, suficientes para gerar um fluxo regular e permanente de benefícios, a partir de determinada data, enquanto sobreviver o participante.

A finalidade era disponibilizar recursos financeiros para utilização imediata para um selecionado grupo de empregados, longe dos olhos do Fisco, de maneira a se excluir da tributação previdenciária.

O ato jurídico simulado pretende demonstrar tratar-se de “*contribuições para programa de previdência privada*”. Os vestígios deixados, no entanto, revelam um querer diverso das partes: pagamento de parcelas remuneratórias a pequena parcela de empregados.

Assim, a empresa fugiu ao abrigo da hipótese de isenção prevista na alínea ‘p’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, uma vez que efetuou pagamentos sob o rótulo de *programa de previdência complementar*, sem, todavia, atender aos requisitos exigidos pela Lei de Custeio da Seguridade Social.

O pagamento de tais verbas, nas condições em que se consumaram, não possui as premissas básicas conformadoras do *programa de previdência complementar* assentado na alínea ‘p’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Frustram-se então os objetivos da lei, que tem como inspiração maior a garantia social do trabalhador e a isonomia entre eles.

Ao não atender aos requisitos impostos pela alínea ‘p’ do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, fugiu a verba em questão da proteção do manto da não incidência tributária, sujeitando-se a importância paga sob o rótulo de *programa de previdência complementar* às obrigações tributárias fincadas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, nas circunstâncias ora analisado, deveriam tais pagamentos ter sido declarados nas GFIP da empresa nas competências correspondentes. Mas não foram. Daí a procedência do AIOA CFL 68.

A conduta omissiva assim perpetrada pelo sujeito passivo representou ofensa ao dispositivo legal encartado no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, c.c. art. 225, IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

Almejando brindar a máxima efetividade à obrigação acessória ora ilustrada, o §5º do art. 32 do Pergaminho Legal em foco, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, aviou norma sancionatória, prevendo a punição do obrigado, em caso de entrega de GFIP contendo incorreções ou omissões relacionadas a fatos geradores de contribuições previdenciárias,

mediante a inflação de pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do mesmo dispositivo legal.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528/97)

(...)

§4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528/97).

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

§5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528/97).

(...)

§11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008)

No mesmo sentido, assim dispõem os artigos 225, IV, e 284, II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Regulamento da Previdência Social.

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV-informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de

Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

(...)

II- cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Assentada que a obrigação de prestar informações mediante GFIP se renova mensalmente, dessume-se de forma hialina que cada apresentação de GFIP com omissões/incorções representa uma infração independente, a qual sofrerá a punição prevista na lei de forma isolada das demais.

Assim, ainda que a sanção a todas as infrações representativas de cada uma das competências apuradas pela fiscalização seja lançada mediante um único Auto de Infração, o valor da multa a ser estipulada para cada infração (competência) tem que ser calculada individualmente mediante a aplicação, na íntegra, da memória de cálculo estabelecida no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 e, ao fim, devidamente somadas.

É de sabença universal que inexiste neste Globo economia forte o suficiente capaz de manter sua Moeda Corrente a salvo da corrosão imposta pela inflação. Ante a iminência de tal fenômeno econômico, pautou por bem o Legislador Ordinário prover o texto legal com um mecanismo arquitetado adrede, visando a minimizar os efeitos devastadores de tal ocorrência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).

§1º O disposto neste artigo não se aplica às penalidades previstas no art. 32-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Revela-se auspicioso salientar que o CTN não inclui em sua reserva legal a atualização do valor monetário das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, as quais não se qualificam, por expressa disposição legal, como majoração de tributos. Nessa perspectiva, autoriza o *Codex Tributário* que a atualização monetária possa ser levada a efeito por qualquer outro instrumento normativo aquilatado no conceito de legislação tributária estatuído no art. 100 do *Pergaminho Tributário em realce*.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

§ 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.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Na hipótese ora tratada, os índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social são estabelecidos, anualmente, pelo Ministério da Previdência Social, mediante Portaria expedida pelo Sr. Ministro de Estado, no exercício das atribuições que lhe confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal.

Constituição Federal de 1988

Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

(...)

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;

No caso em apreço, o valor mínimo acima referido acima foi atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 568, de 31 de dezembro de 2010, DOU de 04/01/2011.

Procedente, portanto, o lançamento tributário levado ora a cabo pela Autoridade Fiscal Fazendária.

3.2. DA QUESTÃO DA PREJUDICIALIDADE

O Recorrente alega haver relação de prejudicialidade/dependência entre o crédito tributário constante do DEBCAD nº 37.326.023-7 e aquele constituído pelos DEBCAD nº 37.326.025-3 e 37.326.026-1, fato que implica vício de procedimento incorrido pela Autoridade Fiscal ao proceder com o processamento de forma independente, o que fulmina a validade do crédito tributário constante do DEBCAD nº 37.326.023-7, ante o disposto no artigo 9º, parágrafo primeiro, do Decreto nº 70.235/72, c/c artigo 265, inciso IV, alínea “a”, do Código de Processo Civil;

Menos ...

Diz o parágrafo primeiro do artigo nono do Decreto nº 70.235/72 citado pelo Recorrente que os autos de infração e as notificações de lançamento formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e

*demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.
(Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)*

*§1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.
(Redação dada pela Lei nº 11.196/2005)*

(...)

Ora ... é exatamente a hipótese dos autos. O lançamento tributário baseia-se na convicção da Autoridade Fiscal de que as verbas pagas a pequena parcela de funcionários a título de previdência privada possuíam natureza remuneratória.

Assim, restando demonstrada tal condição, sobre tais verbas incidiriam as contribuições previdenciárias (obrigação principal). Da mesma forma, tratando-se de fatos geradores de contribuições previdenciárias, estas deveriam ter sido necessariamente declaradas nas respectivas GFIP (obrigação acessória). Não o foram.

Como visto, a comprovação dos ilícitos objeto dos Autos de Infração de Obrigação Principal e do Auto de Infração de Obrigação Acessória dependem dos mesmos elementos de prova, circunstância que autoriza sua formalização em um único processo.

De outro canto, o artigo 265, inciso IV, alínea “a”, do Código de Processo Civil estatui que o processo deve ser suspenso quando a sentença de mérito depender do julgamento de outra causa, ou da declaração da existência ou inexistência da relação jurídica, que constitua o objeto principal de outro processo pendente.

Código de Processo Civil

Art. 265. Suspende-se o processo:

(...)

IV - quando a sentença de mérito:

a) depender do julgamento de outra causa, ou da declaração da existência ou inexistência da relação jurídica, que constitua o objeto principal de outro processo pendente;

(...)

No caso presente, inexistente outro processo pendente a justificar a suspensão deste. Os Autos de Infração compõem um mesmo Processo Administrativo Fiscal.

Olhando com os olhos de ver, avulta que a *mens lege* pugna para que a lide principal seja apreciada e julgada antes da lide dependente. Ora... Nada impede que, num mesmo processo, a lide principal seja apreciada e julgada antes da lide dependente ou conjuntamente, uma vez que ambas dependem dos mesmos elementos de prova. A procedência de um implica a procedência do outro.

É exatamente o caso dos autos. A comprovação da natureza remuneratória das importâncias em *xequê* implica a procedência dos AIOP e do AIOA.

Trata-se da realização do princípio da economia processual e do princípio da eficiência. Nada mais

3.3. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

*Mudam-se os tempos, mudam-se as vontades,
Muda-se o ser, muda-se a confiança;
Todo o mundo é composto de mudança,
Tomando sempre novas qualidades.*

*Continuamente vemos novidades,
Diferentes em tudo da esperança;
Do mal ficam as magoas na lembrança,
E do bem (se algum houve) as saudades.*

*O tempo cobre o chão de verde manto,
Que já cuberto foi de neve fria,
E enfim converte em choro o doce canto.*

*E, afora este mudar-se cada dia,
Outra mudança faz de mor espanto,
Que não se muda já como soia.*

Luís de Camões

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

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

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

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no §3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009) (grifos nossos)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/04/2010

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

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

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

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

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

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

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

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

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFN nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma legal que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

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

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

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

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

nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

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

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

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

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

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

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

(...)

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

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.

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

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

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

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

Assim, em relação ao Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.326.023-7, CFL 68, tratando-se o caso nele versado de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo o valor da penalidade pecuniária aplicada mediante o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.326.023-7, CFL 68, ser recalculado, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.