ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12897.000829/2009-91

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

COPIA

Processo nº	12897.000829/2009-91
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-004.283 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	10 de setembro de 2014
Matéria	REMUNERAÇÃO INDIRETA. PRÓ LABORE. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO SEM PAT.
Recorrente	TUSSOR CONFECÇÕES LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NÃO RETIDAS E NÃO REPASSADAS. ÔNUSDOEMPREGADOR. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. IN NATURA. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES STJ.

As verbas a título de auxílio-alimentação, ainda que não inscritas previamente no PAT, possuem natureza indenizatória. Por esta razão, tais verbas não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Desta forma tem decidido o STJ.

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DO SEGURADO. LANÇAMENTOS CONTÁBEIS. PRÓ-LABORE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A Lei n° 8.212/91, ao tratar da incidência de contribuições sobre os valores pagos aos contribuintes individuais e segurados empregados, é clara quanto à incidência apenas quando configurada a natureza de remuneração. É o caso do pró-labore. No caso em comento, o balanço patrimonial da Recorrente demonstra valores depositados na conta corrente do sócio, bem como valores em espécie. A empresa alega serem empréstimos à serem restituídos pelo mesmo, mas nada comprova. Resta caracterizada a natureza remuneratória dos valores, passíveis de incidência de contribuições sociais.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR. MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/10/20
14 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 15/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial para exclusão dos valores relativos ao auxílio-alimentação e para adequação da multa aplicada ao artigo 32-A da Lei n° 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica, vencida a conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis que dava provimento apenas quanto ao auxílio-alimentação.

CÓPIA

Julio César Vieira Gomes - Presidente

Thiago Taborda Simões - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Thiago Taborda Simoes, Luciana de Souza Espindola Reis e Ronaldo de Lima Macedo. Ausentes os conselheiros Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Lourenço Ferreira do Prado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/10/2014 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 15/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela Autoridade Administrativa, ao verificar que o contribuinte não reteve e não recolheu as contribuições dos segurados destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre remunerações a título de alimentação, assim como remunerações indiretas e diferenças de remunerações pagas aos contribuintes individuais e segurados empregados, referente ao período 02/2006 a 12/2006.

Relatório Fiscal às fls. 46/59.

Intimada da autuação, a Recorrente apresentou impugnação de fls. 71/81, que restou improcedente às fls. 103/115, sob os seguintes fundamentos:

1) O Auto não é nulo, já que não houve violação alguma às leis e normas que regem a matéria nem tampouco ao direito de ampla defesa e do contraditório, eis que todo o lançamento foi feito com a correta descrição do fato gerador e do dispositivo legal pertinente à autuação;

2) O presente Auto de Infração não foi lavrado com o intuito de imputar à Impugnante dolo ou culpa, mas sim, por ter sido constatado pela fiscalização que a Impugnante não recolheu a integridade dos valores devidos à Previdência Social;

3) Foi efetuado um batimento entre folha de pagamento e GFIP, no que se refere a remuneração de empregados e entre contabilidade e GFIP, no que se refere a remuneração de contribuintes individuais, constatando-se a ausência de fatos geradores em GFIP em ambos o caso. Tabela mensal minuciosa foi elaborada pela autoridade fiscal (fls. 47), na qual se encontra claramente demonstrada os valores constantes dos documentos analisados e as diferenças apuradas;

4) As parcelas referentes a contribuição do segurado contribuinte individual, conforme discriminado na coluna "Desc Cl", discriminada na Tabela I, de fls 47, não foram descontada do segurado contribuinte individual e não foram recolhidas;

5) Em análise ao Relatório Fiscal, especificamente do item 11, tem-se a base de cálculo da remuneração paga a contribuinte individual constante da contabilidade, assim como os valores referentes a contribuição do segurado contribuinte individual (alíquota de 11%), a qual não foi descontada. Tal demonstrativo se encontra minuciosamente explicado por competência, não restando qualquer sombra de dúvidas quanto ao lançamento;

6) Através da contabilidade da Impugnante a fiscalização constatou a existência de pagamento de Alimentação e Cestas Básicas, pagamentos estes efetuados sem que a empresa comprovasse sua adesão ao PAT para o ano de 2006, fato

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/10/20
14 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 15/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

este corroborado através de pesquisa via Internet. O contribuinte alega fazer parte do programa, mas só fez prova de sua inscrição a partir de 2008;

7) No Relatório de Contas a Pagar foram identificados diversos pagamento efetuados a pessoas físicas, valores estes não contabilizados em títulos próprios, não considerados para recolhimento de quaisquer contribuição previdenciária e não declarados em GFIP;

8) No anexo V de fls. 78/85 observa-se a existência de lista nominal contendo todos os casos considerados para apuração do salário, de contribuição. Tal listagem foi entregue à empresa, através do Termo de Intimação Fiscal n° 4, juntamente com solicitação de explicações sobre a mesma;

9) Como a solicitação não foi atendida pela empresa, considerou-se que tais verbas são remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais e, portanto, integram o salário de contribuição para fins previdenciários;

10) Resta claro que em nenhum momento a empresa trouxe aos autos qualquer elemento de prova referente a suas considerações, que foram muita mais de ordem jurídica do que fática, uma vez que todos os elementos de convicção foram juntados ao processo pela fiscalização;

11) Como é dever do Auditor Fiscal comprovar a ocorrência do fato gerador ou da infração que deseja imputar ao contribuinte, ao sujeito passivo incumbe comprovar os fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda;

12) As alegações do interessado, de que não houve infração, não está acompanhada de qualquer prova, ônus que lhe compete, por se tratar de negativa de fato infrator alegado pelo agente fiscal (art.333, I do CPC, art.16, III, do Decreto 70.235/72 e art.7°, III da Portaria RFB 10.875/2007);

13) Não cabe deferir a perícia solicitada, uma vez que o crédito encontra-se devidamente demonstrado nos Relatórios e anexos que compõem o Auto de Infração e a Impugnante não anexou à Impugnação qualquer elemento de prova de suas alegações, nos termos do artigo 16, III, do Decreto n° 70.235, de 1972. Logo, a perícia é totalmente prescindível e protelatória;

Intimada do resultado do julgamento, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 104/118, alegando, em síntese:

1) Não há dolo e tipicidade no comportamento da Recorrente que estabeleça azo à cobrança do débito;

2) O auto de infração é nulo, pois o agente da fiscalização desatendeu aos requisitos elencados no art. 142 do CTN. Caso a autuação seja mantida, restará manietado o princípio da legalidade, desdobramento necessário do Estado de Direito;

3) O procedimento voluntarioso e arbitrário das autoridades administrativas em nada se afina com uma estrita obediência ao regrado na norma jurídica;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/10/2014 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 15/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

4) Jamais deixou a Recorrente de descontar nem de recolher, em época própria, as contribuições sociais dos segurados empregados, incidentes sobre as remunerações devidas a estes, destinadas ao custeio da Seguridade Social, apuradas em Folha de Pagamento;

5) Os valores declarados nas folhas de pagamentos constam em sua totalidade nas GFIP's, sendo certo o recolhimento devido sobre tais remunerações, na sua totalidade;

6) A Recorrente fornece o pagamento de Alimentação e Cestas Básicas de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT;

7) Foram efetuados pagamentos sob título de "Antecipação de Lucros pagos ao Sr. Antônio Ricardo Moraes" (sócio da empresa). Como não foi comprovada a natureza da despesa, fora caracterizada como Pró-Labore;

8) É imperativo legal a produção da prova pericial, a fim de que o amplo direito de defesa seja respeitado. Em não sendo realizada, maculado estará o processo, não possuindo outro desfecho, que não o seu arquivamento;

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/10/20
14 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 15/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheiro Thiago Taborda Simões - Relator

Inicialmente, o recurso voluntário atende a todos os requisitos de admissibilidade, dentre eles o da tempestividade, razão pela qual dele conheço.

Preliminar

Cerceamento de Defesa

Pretende a Recorrente seja declarada nula a i. decisão proferida pela DRJ sob o fundamento de que teria ferido o contraditório, ampla defesa e devido processo legal. De acordo com a Recorrente, o julgador tinha por obrigação funcional acatar o pleito de perícia, sob pena de arquivamento dos autos.

Não merece guarida.

O Decreto n° 70.235/72, em seu art. 16, prevê:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

[...]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/10/2014 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 15/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Em complemento, o artigo 18 do mesmo diploma assim dispõe:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, **quando entendê-las necessárias**, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.*

Nos termos dos dispositivos supra, a prova documental e o requerimento de diligências eventualmente dadas como necessárias devem ser realizados no momento da impugnação, a pedido da empresa autuada. À autoridade julgadora cabe, tão somente, a prerrogativa de realização de diligências quando julgá-las necessárias.

A lei de processo administrativo fiscal, portanto, dá à autoridade a opção – não a obrigação – de solicitar diligências para esclarecer questões que a impugnante deixa de trazer, com exceção das questões de ordem pública, que independem de requerimento da parte interessada.

Neste sentido o CARF se manifesta:

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

Exercício: 2006

*PAF. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA. Não é nulo acórdão de primeira instância que exaure a matéria contida na Impugnação. **PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO. A perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas já incluídas nos autos. Deve ser indeferida quando, em subversão à lei processual, vise produzir prova que deveria ter sido apresentada com a impugnação.** SUJEITO PASSIVO DO ITR. A Fazenda Pública está autorizada a exigir o tributo do proprietário do imóvel, no caso, o interessado, em nome de quem foi apresentada a DITR que serviu de base para o presente lançamento, enquanto não for comprovada a efetiva transferência do imóvel e/ou erro no preenchimento da declaração. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INOCORRÊNCIA. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Tributário Fiscal, e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto na Constituição Federal.*

(CARF, PAF 10218.720050/2008-81, Acórdão 2201-002.391, Relator Eduardo Tadeu Farah, Sessão de 16/04/2014)

Mérito

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/10/2014 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 15/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Segundo o Relatório Fiscal, a Recorrente deixou de efetuar a retenção das contribuições devidas pelos segurados, incidentes sobre os valores a eles creditados à título de vale-alimentação e remunerações indiretas.

Vale- alimentação

Discute-se a não retenção e o conseqüente não recolhimento das contribuições dos segurados, devidas em razão de concessão de benefícios a título de lanches e refeições a seus empregados segurados.

A Lei n° 8.212/91, ao instituir a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo do empregador prevê:

> *"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*
>
> *I – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou ato do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (...)"*

Do dispositivo supra transcrito, extrai-se que a Lei restringiu a incidência de contribuições previdenciárias ao atendimento dos seguintes critérios: i) que a verba paga se refira a segurados empregados e trabalhadores avulsos; ii) que se tratem de rendimentos destinados a retribuir o trabalho; iii) que se tratem de rendimentos percebidos de forma habitual.

No caso em comento, necessária verificação enfatizada quanto ao segundo critério – retribuição do trabalho / natureza remuneratória.

A concessão de benefícios na forma descrita pela própria autoridade fiscal, mediante tickets, lanches ou refeições, possui natureza estritamente indenizatória, ou seja, não remuneratória.

Foi partindo desta premissa que o Superior Tribunal de Justiça, após a submissão de alguns processos à sua apreciação, analisando a hipótese de incidência das contribuições minuciosamente descrita pelo art. 22, I, da Lei n. 8.212/91, concluiu pela não incidência das contribuições sobre as despesas de auxílio-alimentação concedido "in natura" pelo empregador aos empregados segurados, ainda que não inscritos no PAT.

Exemplos de julgados do STJ neste sentido são os acórdãos abaixo transcritos:

> *"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR.* ***SALÁRIO IN NATURA. DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA****. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. Nos termos da jurisprudência do*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/10/2014 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 15/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Superior Tribunal de Justiça, o pagamento efetuado in natura do salário alimentação aos empregados não sofre a incidência da contribuição previdenciária, sendo irrelevante estar a empresa inscrita ou não no Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT. 2. Agravo regimental não provido."* [1]
>
> *"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ. 1. Caso em que se discute a incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas recebidas a título de auxílio-alimentação in natura, quando a empresa não está inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. 2. A jurisprudência desta Corte pacificou-se no sentido de que o auxílio-alimentação in natura não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. Precedentes: EREsp 603.509/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ 8/11/2004; REsp 1.196.748/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2010; AgRg no REsp 1.119.787/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29/06/2010. 3. Agravo regimental não provido."* [2]

No mesmo sentido têm votado as turmas deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdãos 2803-001.772, 2803-001.773, 2803-001.768, 2804-001.727).

Sendo assim, excluo o crédito tributário constituído sobre tal verba.

Antecipação de lucros

A autoridade fiscal pautou a autuação em levantamento que demonstrou, nas contas da empresa, pagamentos diretos e indiretos ao sócio na forma de transferências bancárias para conta corrente, em espécie e pagamentos de despesas particulares como cartão de crédito, etc.

Em face disso, a Recorrente se limitou a apresentar afirmações no sentido de que os valores apontados dizem respeito à empréstimos em conta corrente ao sócio, para suprir despesas pessoais, que seriam ressarcidos à empresa, pelo mesmo, quando da apuração de lucros.

Ocorre que não fora acostada no PAF qualquer prova que contemplasse de forma cabal a alegação da empresa. Por tal razão, resta concluir que tais valores possuem natureza remuneratória, passíveis, portanto, de incidência das contribuições previdenciárias, por fazer parte do salário de contribuição, nos termos do art. 22 e 28, I, da Lei nº 8.212/91, abaixo transcritos:

[1] STJ, AgRg no Ag 1392454 / SC, Primeira Turma, Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, publ. 25/11/2011.
[2] STJ, AgRg no AREsp 5810/SC, Primeira Turma, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, DJ 19/09/2011.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/10/20
14 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 15/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, 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)"

"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;"*

Por sua vez, as importâncias que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias estão expressamente listadas no art. 28, parágrafo 9º da mesma Lei, que arrola as verbas isentas da referida contribuição.

Cabe ao contribuinte, portanto, demonstrar com documentação hábil e idônea que as verbas creditadas ao sócio da empresa se enquadram em uma das hipóteses de não incidência de contribuições previstas em Lei, de maneira a rechaçar a tributação imputada.

Vejamos o entendimento deste CARF em caso análogo:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 SALÁRIO DE CONTRIBUIÇAO. VALE MOTORISTA. ADIANTAMENTO DE VALORES PARA VIAGEM SEM A CORRELATA COMPROVAÇÃO DOS GASTOS EFETUADOS OU RESSARCIMENTO AO CONTRATANTE. INCLUSÃO. O salário de contribuição, conforme a regra do art. 28, I da Lei 8.212/91 engloba todos os valores creditados aos segurados empregados, seja a que titulo for e que lhe sejam creditados pelo trabalho. Em se tratando da concessão de adiantamento de valores destinados a cobrir gastos e despesas com viagens de segurados empregados para o transporte de cargas,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/10/2014 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 15/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *estando ausente qualquer prova da prestação de contas de referidos valores ou mesmo do respectivo desconto nos salários pagos, resta caracterizada a natureza salarial dos mesmos, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da recorrente. Recurso Voluntário Negado.*
>
> *(CARF. Processo nº 10945.002731/2008-49. Acórdão nº 2401-003.257)*

Portanto, mantida a autuação no que se refere a não retenção e recolhimento das contribuições do segurado incidentes sobre os valores com natureza remuneratória creditados ao sócio da empresa, visto que devidas as contribuições pelos motivos acima expostos.

Da Multa aplicada

Em observância aos princípios da legalidade objetiva, da verdade material e da autotutela administrativa, presentes no processo administrativo tributário, frisamos que os valores da multa aplicados foram fundamentados na redação do art. 32, inciso IV e §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 9.528/1997. Entretanto, este dispositivo sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009. Com isso, houve alteração da sistemática de cálculo da multa aplicada por infrações concernentes à GFIP's, a qual deve ser aplicada ao presente lançamento, tudo em consonância com o previsto pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Assim, quanto à multa aplicada, vale ressaltar a superveniência da Lei 11.941/2009. Para tanto, inseriu o art. 32-A na Lei 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

> *Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*
>
> *I - de R$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 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, de 2009).*
>
> *§ 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, de 2009).*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/10/2014 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 15/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

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

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

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)

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

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte, se a multa aplicada à época ou a calculada de acordo com o art. 32-A, inciso I, da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, eis que este remete para a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as sua regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago.

Assim, há diferença entre as regras estabelecidas pelos artigos 32-A e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei 8.212/1991.

O art. 44 da Lei 9.430/1996 dispõe o seguinte:

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/10/2014 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 15/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*
>
> *II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.*

CÓPIA

A regra do artigo acima mencionado tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o Fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal, que é: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 da Lei 9.430/1996 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à "falta de declaração e nos de declaração inexata", parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade – a norma especial prevalece sobre a geral: o art. 32-A da Lei 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no art. 44 da Lei 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o art. 43 da mesma lei:

> *Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*
>
> *Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do art. 32-A da Lei 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, no caso que tenha sido lavrado Auto de Infração de Obrigação Principal (AIOP), qual tenha sido o valor nele lançado.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/10/2014 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 15/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário e a ele dou parcial provimento para excluir da autuação os valores referentes as contribuições dos segurados incidentes sobre o vale-alimentação e as multas a eles relacionadas, bem como para que seja recalculada a multa aplicada na obrigação acessória, se mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/1991, nos termos do voto.

É como voto.

Thiago Taborda Simões.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/10/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 13/10/2014 por THIAGO TABORDA SIMOES, Assinado digitalmente em 15/10/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 15/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA