



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>Processo nº</b>	13888.003003/2008-74
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2401-011.761 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	7 de maio de 2024
<b>Recorrente</b>	WEISER VEICULOS S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2003 a 30/06/2007

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

É vedado ao contribuinte inovar na postulação recursal para incluir alegações que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ. EFEITO REPETITIVO.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 973.733-SC na sistemática dos recursos repetitivos, definiu que o termo inicial da contagem do prazo decadencial deve seguir o disposto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional - CTN na hipótese de pagamento antecipado do tributo e ausência de dolo, fraude ou simulação na conduta do sujeito passivo. Caso contrário, deve observar o teor do art. 173, I, do mesmo diploma legal.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELA INTEGRANTE. PRÊMIOS DE PRODUTIVIDADE.

Integra o salário de contribuição a premiação de produtividade creditada pela empresa aos seus segurados empregados através de cartões emitidos e administrados por empresa interpresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Voluntário, exceto quanto às matérias preclusas, para, na parte conhecida, afastar a prejudicial de decadência e dar-lhe provimento parcial para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração (Debcad nº 37.181.173-2) lavrado contra o sujeito passivo acima identificado, referente às contribuições previdenciárias devidas pela empresa correspondentes à parte patronal, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (Gilrat), sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados a seu serviço através do cartão “Expert Card”, conforme detalhado no Relatório Fiscal (e-fls. 02/39, 46/48).

A Impugnação (e-fls. 77/78) foi julgada Procedente em Parte pela 9<sup>a</sup> Turma da DRJ/RPO em decisão assim ementada (e-fls. 133/140):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2003 a 30/06/2007

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELA INTEGRANTE. PRÊMIOS DE PRODUTIVIDADE.

Integra o salário-de-contribuição a premiação de produtividade creditada pela empresa aos seus segurados empregados, através de cartões emitidos e administrados por empresa interpresa.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO. PRAZO.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, existindo antecipação do pagamento, ainda que parcial, a decadência opera-se com o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, mediante aplicação do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

Cientificada do acórdão de primeira instância em 01/09/2010 (e-fls. 152/153), a interessada interpôs Recurso Voluntário em 13/09/2010 (e-fls. 154) contendo os argumentos a seguir reproduzidos:

1. Quanto à contratação de serviços médicos (Unimed / Ampha) que a fiscalização exigiu a tributação de 15% sobre o valor dos serviços prestados, reafirma que a obrigatoriedade do pagamento é da cooperativa médica, e não da recorrente.

Se a cooperativa considera a atividade não tributada (ato cooperativo) também a fiscalização não pode transferir essa responsabilidade à recorrente, como obrigação solidária; obrigação que pretende ser amparada em legislação imposta por Instrução Formativa e não por lei.

2. Reitera, ainda, que já houve decadência do direito de constituir o crédito tributário e se instituto abrange todo o exercício e não só alguns meses, como consta da decisão, ora impugnada, a teor do artigo 173 do C.T.N.

Neste caso, não é aplicável a disposição do artigo 150, IV do C.T.N. Pretende a administração alargar o prazo, alegando ter havido pagamentos anteriores do tributo; não é o caso, o prazo se conta a partir do 1º dia do exercício seguinte ao fato gerador.

3. A multa também é indevida, agravada, pois todos os documentos estiveram à disposição da fiscalização. Não houve dificuldade ou embaraço aos trabalhos.

Reconhecer, como fez a decisão, que só no momento em que for pago eventual tributo é que se aplicará a “retroatividade benigna”, configura verdadeira armadilha ao contribuinte, que não tem oportunidade de se defender adequadamente.

4. Outros autos repetem a mesma situação e por essa razão requer sejam considerados os demais fundamentos das impugnações.

Assim exposto requer a improcedência do auto de infração pela completa inobservância do atendimento do artigo 142 do C.T.N. e do devido processo legal.

Nunca se viu um disparate repetido em 19 (dezenove) processos, alguns até considerados englobados, nas decisões de 1<sup>a</sup> Instância.

## Voto

Conselheira Mônica Renata Ferreira Stoll - Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo, contudo, deve ser parcialmente conhecido.

Deixo de conhecer das alegações relacionadas à contratação de serviços médicos e ao agravamento da multa aplicada por não terem sido suscitadas na Impugnação, quedando-se preclusas. De acordo com o art. 16 do Decreto 70.235/72, a Impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, não sendo permitido que o contribuinte inove em seu Recurso Voluntário para incluir questões diversas daquelas anteriormente ventiladas.

Impõe-se observar, inicialmente, que o lançamento foi constituído por autoridade competente e preenche todas as exigências formais previstas na legislação de regência. O sujeito passivo, a descrição dos fatos, os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicada foram devidamente identificados no Auto de Infração e nos relatórios que o integram, não havendo que se falar em violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

No que concerne à arguição de decadência, não merece reforma a decisão recorrida.

A constituição do crédito tributário se dá com a ciência do lançamento efetuado pela autoridade fiscal, conforme disposto no art. 142 do CTN. Nos lançamentos por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário extingue-se em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, desde que tenha sido efetuado pagamento antecipado de parte do imposto e que não tenha sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do CTN. Nas hipóteses de ausência de pagamento ou nos casos de dolo, fraude e simulação, a contagem do prazo quinquenal inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, do CTN.

É nesse sentido a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733/SC (Tema Repetitivo 163):

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

No presente caso, o Colegiado a quo identificou a existência de recolhimentos parciais para todo o período em exame e reconheceu a decadência das competências 05/2003 e 06/2003 com base no art. 150, §4º, do CTN (e-fls. 136/137). Não há reparos a serem feitos nesse ponto. Tendo em vista que a ciência do lançamento foi realizada em 31/07/2008 (e-fls. 56), não se verifica a decadência para o restante do período apurado, independentemente da regra aplicada.

Por outro lado, merece reforma a decisão recorrida quanto à aplicação da legislação mais benéfica advinda da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Venho reiteradamente manifestando o entendimento de que, para se aplicar a retroatividade da legislação superveniente, deveria ser considerada a natureza da multa, ou seja, se decorrente de um lançamento de ofício ou de recolhimento espontâneo extemporâneo. No entanto, douro-me ao posicionamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF sobre o tema para aplicar a multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, pelo descumprimento de obrigação principal nos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores à vigência da MP nº 449/2008.

É nesse sentido o Acordão nº 9202-010.638 de 22/03/2023, com destaque para os seguintes trechos do voto condutor:

O Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...) 12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, **que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.**

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei .8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Cabe ressaltar que, na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi expressamente tratada no citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência.

Quanto às demais alegações trazidas no Recurso Voluntário, considerando que já foram devidamente apreciadas no julgamento de primeira instância, adoto as razões de decidir do Colegiado a quo abaixo reproduzidas, conforme previsto no art. 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF (e-fls. 137/139):

#### **Salário de Contribuição**

De acordo com o disposto no artigo 28 da Lei nº 8.212/91, entende-se por salário-de-contribuição, 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.

Os prêmios distribuídos por urna empresa a seus segurados empregados como forma de incentivo à produtividade integram o salário de contribuição, posto que destinados a retribuir o trabalho. Outrossim, os prêmios não constam no rol taxativo das parcelas que não integram o salário de contribuição, constante do artigo 28, §9º da Lei nº 8.212/91.

[...]

Consta dos autos, que a empresa autuada, no período de 05/2003 a 01/2005 e 03/2005, efetuou pagamentos de prêmios aos seus segurados empregados, por intermédio de cartão de premiação, emitido e administrado pela empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda, em razão da participação destes empregados em programa de incentivo à produtividade adotado pela empresa.

Consoante contrato de prestação de serviços entabulado entre a empresa autuada e a empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda (doc. fls. 77/80), esta obrigou-se perante aquela a implantar e conduzir o programa de gerenciamento de premiação, bem como disponibilizar o uso do cartão “Exchange Card” para pagamento e recebimento de premiação, com créditos pré-definidos a serem fornecidos pela empresa autuada para os indicados como recebedores dos prêmios, a título de incentivo profissional e como meio de publicidade interna.

Intimada a apresentar detalhamento dos beneficiários dos pagamentos feitos através do cartão, a impugnante apresentou declaração (doc. fl. 47) informando que “não tem o detalhamento dos pagamentos efetuados para Expertise Card, uma vez que se trata de premiação espontânea atrelada a objetivos de desempenho gerais da empresa”.

De acordo com o Relatório Fiscal, as bases de cálculo foram obtidas através dos arquivos em meio digital entregues pela autuada, contendo todos os registros contábeis para o período de 01/2003 a 06/2007, de onde se extraiu os valores brutos dos lançamentos relacionados a “Expertise”.

Ainda consoante Relatório Fiscal, a empresa autuada contabilizou as notas fiscais de prestação de serviço, emitidas pela empresa Expertise Comunicação Total S/C Ltda, em diversas contas de despesa, tais como Comissões a Empregados, Serviços Profissionais

- Pessoa Física e Serviços Profissionais - Pessoa Jurídica, tendo sido lavrado Auto de Infração em razão da empresa autuada não contabilizar tais gastos em títulos próprios.

Portanto, as importâncias pagas pela empresa autuada aos seus segurados empregados, por intermédio de cartão eletrônico, possuem natureza salarial, vez que destinadas a premiar aqueles que atingissem os objetivos por ela traçados. O fato de serem distribuídos por intermédio de pessoa jurídica interposta (Expertise Comunicação Total S/C Ltda) não descharacteriza a natureza salarial do pagamento.

Assim, ao contrário do que alega a impugnante, os prêmios distribuídos pela autuada aos seus segurados empregados, por intermédio do cartão eletrônico, integram sim o salário de contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias, na forma do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

E mais, não houve nenhuma suposição por parte da autoridade lançadora. Os fatos geradores estão devidamente comprovados nos autos através do contrato de prestação de serviços com a Expertise Comunicação Total S/C Ltda, das respectivas notas fiscais de prestação de serviços, dos lançamentos contábeis e da declaração apresentada pela própria empresa autuada.

[...]

#### **Outros Autos de Infração**

No procedimento fiscal em que foi lavrado este Auto de Infração também foram lavrados outros AIOP - Auto de Infração de Obrigaçāo Principal e AIOA - Auto de Infração de Obrigaçāo Acessória, mas cada um deles com lançamento de contribuições sociais ou aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória distintas, não tendo sido lavrado nenhum Auto de Infração repetitivo a outro, como alega a impugnante.

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias preclusas, e, na parte conhecida, afastar a decadência e dar-lhe parcial provimento para aplicar a multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09 (retroatividade benigna).

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll