



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

Processo nº 13896.721490/2012-38
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.102 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de agosto de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente CONVERGENTE PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2005 a 31/12/2006

Autos de Infração DEBCAD nºs 37.361.552-3, 37.361.553-1 e 37.361.551-5, consolidados em 14/06/2012.

AUXÍLIO MÉDICO.

Auxílio médico pago em espécie perde a natureza de utilidade e assume feição remuneratória, devendo sofrer a incidência das contribuições.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO.

Auxílio alimentação pago em espécie perde a natureza de utilidade e assume feição remuneratória, devendo sofrer a incidência das contribuições.

MULTA QUALIFICADA.

Somente é possível a aplicação da multa qualificada de 150% no lançamento das contribuições previdenciárias para fatos geradores a partir de 12/2008, inclusive.

MULTA DE MORA

A multa moratória não tem caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. Elas são devidas quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido. Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

Segundo inteligência do artigo 106, inciso II, alínea 'c' do CTN, ao contribuinte aplica-se, retroativamente, a pena mais branda. No caso em tela a pena menos severa é a estampada no artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

MULTA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, sendo benéfica para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: 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.

AUXÍLIO TRANSPORTE

Matéria sumulada pela Casa, exigindo a sua aplicabilidade de imediato.

Súmula CARF nº 89: A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão do auxílio médico, nos termos do voto do Redator. Vencido o Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa, que votou em dar provimento ao recurso nesta questão; b) em negar provimento ao recurso, na questão do auxílio alimentação, nos termos do voto do Redator. Vencido o Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa, que votou em dar provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento ao recurso, na questão da desqualificação da multa, nos termos do voto do Redator. Vencido o Conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; d) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Marcelo Oliveira e Daniel Melo Mendes Bezerra, que votaram em manter a multa aplicada; e) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa por obrigação acessória o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão do auxílio transporte, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Mauro José Silva.

(Assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente

(Assinado digitalmente)

Wilson Antonio de Souza Corrêa - Relator

Processo nº 13896.721490/2012-38
Acórdão n.º **2301-004.102**

S2-C3T1
Fl. 3.892

(Assinado digitalmente)

CLEBERSON ALEX FRIESS - Redator **ad hoc**,

Designado para formalização do voto vencedor

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Wilson Antonio de Souza Correa, Daniel Melo Mendes Bezerra, Mauro Jose Silva e Manoel Coelho Arruda Junior

Relatório

Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte/recorrente em razão de haver sido lavrados Autos de Infração, relativos às contribuições sociais devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – GIILRAT, contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como das contribuições destinadas aos Terceiros (FNDE Salário-educação, SENAI, INCRA, SESI e SEBRAE), incidentes sobre os valores relativos a remuneração dos segurados, tendo impugnado, mas sem êxito, eis que foi mantida pela decisão de piso a integralidade da autuação.

O Relatório Fiscal demonstrou que o Recorrente utilizou pagamentos extras a funcionários e o denominou de ‘quota de utilidade’, implicando ser remuneração, não declarados em GFIP.

Afirmou a Recorrente à Fiscalização que a ‘cota utilidade’ era na verdade reembolso por despesas feitas pelos funcionários, mas, em que pese ter sido intimado a apresentar comprovantes, não logrou êxito.

Constatou ainda a Fiscalização outras verbas incluídas na folha de pagamento, mas que não sofreram incidência de contribuições previdenciárias, tampouco constaram na GFIP, tais como: i) ajuda de custo; ii) reembolso assistência médica; iii) reembolso refeição; iv) admissão; v) pagamento visa vale; vi) pagamento transporte fretado; vii) pagamento vale transporte; viii) reembolso transporte, e outros.

A fiscalização informa ainda que a contratação de empregados por meio de pessoas jurídicas interpostas é prática comum entre as empresas do setor de processamento de dados e tecnologia da informação, como ocorreu com a Recorrente que se utilizava de tal meio, encontradas em diversos lançamentos com históricos de "Folha de Pagamento", "Folha PJ Complementar" e "Folha Executiva". Que os documentos relativos a tais lançamentos, embora solicitados pela fiscalização, não foram apresentados pelo contribuinte.

Constatou também a Fiscalização diversos pagamentos de pró-labore a diretores, bem como pagamentos a contribuintes individuais, sem constar em GFIP.

Noticiado da autuação apressou-se em impugná-la, com suas razões, cujas quais não foram suficientes para modificar o lançamento.

Em 06.MAI.2013 recebeu a decisão de piso e em 04.JUN.2013 aviou o presente remédio processual recursivo, alegando: i) ausência de fundamentação legal no lançamento; ii) que a fiscalização desconsiderou sua contabilidade indevidamente; iii) que a fiscalização extrapolou suas funções ao entrevistar ex-funcionários da Recorrente; iv) que a alimentação fornecida aos trabalhadores, quando a um pequeno percentual de participação destes não configura verba remuneratória e sim indenizatória; v) que auxílio a transporte não incide contribuição previdenciária; vi) que é inconstitucional a contribuição previdenciária sobre pró-labore e prestadores de serviços; vii) que a multa possui um valor absurdo; viii) da inexistência de débito suplementar relativo a contribuição incidente sobre pagamento de cota-

Processo nº 13896.721490/2012-38
Acórdão n.º **2301-004.102**

S2-C3T1
Fl. 3.894

utilidade; ix) da inconstitucionalidade de incidência de contribuição previdenciária incidente sobre pró-labore de prestadores de serviços; x) ao final requer prova pericial.

Eis em síntese apertada o relato necessário para o julgamento.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA - Relator

O presente recurso aviado acode os pressupostos e requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

1

Quanto à falta de fundamentação legal, a Recorrente alega de forma genérica e inconsistente que os lançamentos teriam defectibilidade em sua formação, eis que desprovido de fundamentação legal.

Todavia nos autos a autoridade autuadora esmerou-se em fundamentar os lançamentos, seja com matéria fática, provas e através de dispositivos legais que fulcraram-nos.

Sem razão.

2

Ao contrário do que alega, **a Fiscalização não desconsiderou sua contabilidade indevidamente**, eis que ela é que serviu para demonstrar as infrações cometidas, assazes para determinarem os lançamentos.

O que na verdade a Autoridade Fiscal não considerou foram os documentos que requeridos por ela a Recorrente não os apresentou, produzindo às avessas prova negativa de irregularidade fiscal patrocinado por ela.

Foi com a contabilidade da Recorrente, por exemplo que a Fiscalização verificou o indevido pagamento de cota de utilidade, pagamento a contribuintes individuais, pagamento a pessoa física como se jurídica fosse, etc..

Sem razão.

3

Que a Fiscalização extrapolou suas funções também não procede, eis que, como previsto na Lei 10.593/02, com a redação dada pela Lei nº 11.457/07, o auditor fiscal da Receita Federal do Brasil possui diversas funções, tais como: constituir, mediante lançamento o crédito tributário e contribuições; elaborar decisões e ou delas participar; executar procedimentos de fiscalização, examinar contabilidade de sociedades empresariais, entre outras.

Ora, executar procedimentos de fiscalização é operar dentro dos limites da lei para exercer o múnus fiscalizador com poder de policiamento tributário e ou previdenciário onde o meio justifica o fim.

De mais a mais, não há dispositivo de lei que proíba executar fiscalização tributária fora da repartição da empresa fiscalizada, ainda que realize entrevistas de caráter investigatório, pois o poder/dever fiscalizador exige do agente ações externas e ou burocráticas pouco usual, mas não ilegal, mormente se respeitado o direito do contribuinte, como ocorreu no caso em tela.

Sem razão.

4

Quanto à alimentação fornecida aos trabalhadores, vale transporte e assistência médica, urge dizer que estas exações foram exaustivamente discutidas nos tribunais superiores e concluída que não incide contribuição previdenciária às verbas pagas a estes títulos, por serem consideradas de natureza indenizatória, fazendo com que a PGFN tenha decidido desistir de ações que discutem a incidência de contribuição previdenciária sobre auxílio-alimentação, vale-transporte e assistência médica.

Há, por parte da Advocacia-Geral da União (AGU) e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) orientações para que os procuradores não recorram mais nessas situações, tal como a Súmula nº 60 da AGU.

Desta forma não há incidência sobre o que não representar acréscimo patrimonial, por ser apenas uma reposição por um valor gasto pelo trabalhador, ainda que em espécie, conforme já foi até sumulado pelo CARF. 'In verbis':

Súmula CARF nº 89: A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

Desta forma, tenho que há de ser afastada a contribuição social lançada sobre vale alimentação, transporte e seguro de vida que não correspondem a um acréscimo patrimonial, mas uma verba indenizatória.

Com razão a Recorrente, não incidindo contribuição previdenciária nas verbas pagas aos seus empregados e prestadores de serviços, referente a vale de transporte, vale alimentação e assistência médica.

O vale transporte, sobretudo, é matéria sumulada nesta Corte, cuja qual aplico-lhe para o caso em comento.

Súmula CARF nº 89: A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

5

Inconstitucionalidades. Sem razão, porque esta Corte não tem competência para julgar questões constitucionais, sendo competência única do Pretório Excelsior.

Esta Corte administrativa, como todas as demais, inclusive judicial, exceto o Supremo Tribunal Federal, não têm competência para distribuir, analisar e julgar processos e ou matérias que tratam de inconstitucionalidade de lei.

Deve-se ater o Recorrente ao entendimento anotado no Parecer CJ 771/97 que: **“O guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional, o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei porque o seu destinatário entende ser inconstitucional quando não há manifestação definitiva do STF a respeito”**.

De forma que, ainda que seja uma vírgula mal distribuída num parágrafo da lei anatematizada pelo Recorrente, o caminho a postular inconstitucionalidade e perquirir direitos é o Pretório Excelsior, e não esta via.

Mais ainda, há de destacar que a atividade administrativa encontra-se com vínculo ao que determina a lei, como dito por muitos, ‘as ações do gestor público é escravizada pela lei’.

Neste sentido, peço vênica para juntar escólio do perleúdo jurista Alexandre de Moraes (curso de direito constitucional, 17ª ed. São Paulo. Editora Atlas 2004. Pág. 314), que colaciona valorosa lição:

"O tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5º, II, da CF, aplica-se normalmente na administração pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de vontade subjetiva. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sem em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica”.

E, de mais a mais, observa-se que o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria 256, de 22/06/2009, veda aos Conselheiros afastarem aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme disposto em seu art. 62.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

E pondo uma pá-de-cal, necessário trazer à baila a Súmula 02 do CARF, que na clareza, cessa sua interpretação, como dizem os latinos:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, não há como entrar na discussão pretendida pela Recorrente, porque esta Casa não tem competência para discutir ilegalidade e muito menos inconstitucionalidade.

6

MULTA QUALIFICADA

O Relatório Fiscal elaborado pela autoridade fiscal informa que a Recorrente efetuou pagamento de parte do salário mensal de seus empregados em rubrica da folha de pagamento elegendo-a como 'cota-utilidade', com seus ulteriores efeitos, mormente a redução de contribuição social.

Os pagamentos mensais denominados como 'cota-utilidade' não foram declarados em GFIP. E, ademais, além de não serem declaradas em GFIP a maior parte dos pagamentos efetuados aos seus empregados, eram realizados através de supostas pessoas jurídicas.

Constatou ainda outras verbas incluídas na folha de pagamento, mas que não sofreram incidência de contribuições previdenciárias, tampouco constou na GFIP, tais como: i) ajuda de custo; ii) admissão; iii) pagamento visa vale; iv) pagamento transporte fretado; v) reembolso transporte, e outros.

E para finalizar a mixórdia criada pela Recorrente, para recolher menos à Previdência Social, ela foi contumaz em prestar declarações erradas e falsas à Fiscalização.

Diante disto tudo, nítido está que a Recorrente tentou dificultar e ou retardar o trabalho fiscal, cujo qual configura a pratica de sonegação, segundo inteligência do artigo 71, da Lei 4.502/1964, aplicando-se-lhe a multa qualificada.

Sem razão a Recorrente.

7

MULTA DE MORA

A multa moratória não têm caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. Elas são devidas quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido. Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

O percentual é de 0,33% por dia de atraso, a partir do primeiro dia útil subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento da contribuição ou do tributo até o dia em que ocorrer o seu pagamento. No caso em tela o percentual de multa a ser aplicado fica limitado a 20% até 11 de 2008.

Neste diapasão, o artigo 61 da Lei 9.430/96 assim pronuncia:

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

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

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

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

8

MULTA DE GFIP

Há aplicação das multas por entrega fora do prazo para a GFIP, a qual deve ser entregue até o dia 07 do mês seguinte ao fato gerador, caso não seja dia útil e não haja expediente bancário no dia 07, a mesma deve ser antecipada.

As referidas multas em atraso de GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449, de 2008, sendo mais benéficas para o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, nestas palavras:

“Art. 32A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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:

I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente 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 vinte por cento, observado o disposto no § 3º; e

II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, 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.

§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II - a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.” (NR)

Assim, o fato de o contribuinte apresentar a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava 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 4º do artigo 32 da Lei nº 8.212 de 1991. Agora, com a Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a tipificação passou a ser apresentar a GFIP com incorreções ou omissões, com multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

O núcleo do tipo infracional seja na redação anterior à MP nº 449, seja com o novo ordenamento é o mesmo: apresentar a GFIP com erros. A multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A. Resta demonstrado, assim, que estamos diante de uma obrigação puramente formal, devendo ser aplicada a multa isolada. Não há razão para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e da acessória antes da MP nº 449 e após, para verificar qual a mais vantajosa. A análise tem que ser multa por descumprimento de obrigação principal antes e multa por tal descumprimento após; e multa por descumprimento de obrigação acessória antes e após. A análise tem que ser realizada dessa maneira, pois como já afirmado trata-se de obrigação acessória independente da obrigação principal.

A conduta de não apresentar declaração, ou apresentar de forma inexata, somente se subsumiria à multa de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, nas hipóteses em que não há penalidade específica para ausência de declaração ou declaração inexata. Para a GFIP, assim como a DCTF e a DIRPF, há multa com tipificação específica; desse modo inaplicável o art. 44. Para a GFIP aplica-se o art. 32-A da Lei nº 8.212 de 1991.

Conforme previsto no art. 44 da Lei nº 9.430, a multa de 75% incidirá 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. Desse modo, há três condutas no art. 44 que não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa. Há a conduta deixar de pagar ou recolher; outra conduta é ausência de declaração, e a outra é a apresentação de declaração inexata.

Logicamente, se o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não se aplica a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430; mas a despeito do pagamento não declarou em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei nº 8.212. Essa aplicação de multa isolada somente é possível, pelo fato de serem condutas distintas. Agora, se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9.430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento. Afinal, a multa do art. 44 da Lei nº 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo fato de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado; de fato, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído

pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não recolhe e não declara em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212. Como já afirmado, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32-A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. Assim, não há que se falar em **bis in idem**, tampouco em consunção. Pelo contrário, a lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes. Logo, não há consistência nos entendimentos que pretendem dispensar a multa isolada, por ter sido aplicada a multa genérica.

A Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010, que assim dispõe em seu artigo 4º:

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

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.

Entendo inaplicável a referida Portaria por ser ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, independentemente de o contribuinte ter pago,

conforme dispõe o art. 32-A da Lei nº 8.212. Uma vez que a penalidade está prevista em lei, somente quem pode dispor da mesma é o Poder Legislativo, a interpretação da Receita Federal gera a concessão de uma anistia sem previsão em lei. Nesse sentido, o art. 150, parágrafo 6º da Constituição exige lei específica para concessão de anistia.

A Portaria também viola o art. 182 do CTN que exige a concessão de anistia por meio de lei. Além de violar, os artigos 32-A da Lei nº 8.212 e 44 da Lei nº 9.430.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: 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.

Entendo que há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplicando-se isoladamente o art. 32-A, II, da Lei 8.212 na redação da Lei 11.941, observando o limite mínimo previsto no parágrafo 3º.

9

DILIGÊNCIA/PERÍCIA

A legislação que traça a seara do processo administrativo, bem como o decreto que o institui, conferem ao julgador o poder de dispensar a realização de diligência, caso considere suficientemente sanado e maturo os autos, como é o caso em tela, eis que não se tem mais provas a produzir.

Deste a execução do trabalho realizado pela Fiscalização e das oportunidades que foram apresentadas ao Recorrente para produzir a sua defesa e provas, todas as peças juntadas e necessárias estão neste ‘mundo jurídico’ a ser julgado, razão pela qual não há necessidade de diligência, ainda mais quando se requer de forma genérica.

10

Da cota utilidade apresentada pela Recorrente, tenho que é verba que possui natureza remuneratória, não abarcada pela isenção de contribuição previdenciária, eis que serve para acrescer ao trabalhador riqueza patrimonial.

Sem razão.

CONCLUSÃO

Diante do exposto conheço do recurso aviado, eis que preenche os requisitos e pressupostos de admissibilidade, para DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, afastando a incidência de contribuição previdenciária nos valores pagos à título de vale-alimentação, assistência médica e vale-transporte, bem como, com relação a multa de mora, aplicar-lhe o artigo 61 da Lei 9.430/96 até 11/2008, e, quanto a multa de GFIP aplicar-lhe o artigo 32-A da Lei 8.212/91, ambas em caso de ser mais benéfica ao Recorrente conforme determina o artigo 106, Inciso II, Alínea c do CTN, mantendo incólume as demais questões antes decididas.

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA - Relator

(assinado digitalmente)

Voto Vencedor

Conselheiro CLEBERSON ALEX FRIESS - Redator **ad hoc**

Peço licença ao nobre relator e, com vista a formalizar o voto vencedor, apresento as considerações sobre as matérias para as quais fui designado redator **ad hoc**.

SALÁRIO-UTILIDADE - INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Para fins de análise da incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei nº 8.212/91 sobre o salário-utilidade, cabe transcrever o que dispõe a Carta da República de 1988, em especial o seu art. 195, que outorga competência para a União instituir tal tributo, bem como o § 11 do art. 201:

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)

(...)

II- do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a Previdência Social, **ex vi** do **caput** do art. 194 –, a qual poderá incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso do trabalhador, sobre base de cálculo em que não houve expressa previsão de limites. Atente-se que § 11 do art. 201 autoriza a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, tendo em conta o texto constitucional vigente desde a Emenda Constitucional nº 20/98, está autorizada a incidência das contribuições previdenciárias, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

- a) no caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios (rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título; e
- b) no caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

A Constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a lei do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. Sem prejuízo de outras leis ordinárias que também criaram contribuições para a seguridade social, a Lei nº 8.212/91 cumpre esse papel de forma mais específica.

A Lei nº 8.212/91 determina, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresa, são contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea “a”), sendo que segurado são aquelas pessoas indicadas no art. 12. Para os trabalhadores, a Lei definiu que a contribuição incide sobre o salário-de-contribuição, delimitado no art. 28.

As hipóteses de incidência da contribuição das empresas encontram-se definidas no art. 22 da Lei nº 8.212/91, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa, no caso dos autos, a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso III do art. 22, **in verbis**:

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

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Em consonância com o prescrito no art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), o alcance da expressão remuneração deve ser pesquisado na legislação trabalhista, segundo delimitação trazida pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

Ao sistematizar o conteúdo, o Código Trabalhista, nos arts. 457 e 458, estabelece que a remuneração é gênero do qual o salário **lato sensu** e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário **lato sensu** compreende o salário **stricto sensu**, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassam 50% (cinquenta por cento) do salário **stricto sensu**, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

Com relação às utilidades, a doutrina e a jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST) alinham-se à teoria finalística – originalmente defendida, entre nós, por José Martins Catharino, na década de 1950 – que distingue entre as utilidades fornecidas “para o trabalho” e as utilidades fornecidas “pelo trabalho”. As primeiras, “para o trabalho”, seriam funcionais, instrumentais, verdadeiros equipamentos de trabalho e, portanto, sem natureza salarial; as segundas, “pelo trabalho”, seriam contraprestativas e com natureza salarial.

Nessa toada, temos o enunciado da Súmula 367, **in verbis**:

Súmula TST 367 Utilidades "in natura". Habitação. Energia elétrica. Veículo. Cigarro. Não integração ao salário.

I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares.

Em suma, as utilidades necessárias para a realização do trabalho não são salariais, ao passo que as fornecidas pelo trabalho constituem-se em salário.

Ao estar incluído no conceito de remuneração, o salário-utilidade pertence ao campo de incidência tanto da contribuição da empresa sobre a remuneração dos empregados como da contribuição sobre a remuneração dos contribuintes individuais.

No caso em análise, foram pagas verbas a título de auxílio médico e auxílio alimentação que, por serem em espécie, se descaracterizam como utilidade, passando a ser verdadeira remuneração.

Discordo do raciocínio do relator que aplicou o enunciado da Súmula CARF 89 também para essas verbas, uma vez que a Lei jamais tratou de modo idêntico as utilidades percebidas pelo trabalhador.

Com efeito, como se percebe dos §§ do art. 28 da Lei nº 8.212/91, que contém previsão de parcelas não alcançadas pela contribuição previdenciária, o legislador não quer, e não deu, idêntico tratamento jurídico para todas as utilidades.

Nesse sentido, é oportuno mencionar o Parecer PGFN/CRJ nº 2117 /2011, cuja aprovação do Ministro de Estado da Fazenda deu ensejo ao Ato Declaratório nº 03 /2011, que autorizou a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante “*nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária*”. Em seu bojo, excertos do julgado proferido pelo Min. Luiz Fux, nos autos do Recurso Especial nº 1.119.787/SP, bem como outras decisões que expressam a pacífica e consolidada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a matéria, e conclui que “*quando o auxílio-alimentação for pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.*”

É verdade que, no futuro, o Supremo Tribunal Federal (STF) poderá vir a adotar a mesma natureza jurídica decidida para o vale transporte com relação a outras parcelas pagas aos trabalhadores. Porém, além de incerta, este Colegiado não está vinculado a tal hipótese.

Dessa feita, voto para manter na base de cálculo os valores pagos aos trabalhadores a título de auxílio alimentação em espécie, bem como manter o auxílio médico em espécie, por restar descaracterizada a natureza de utilidade.

MULTA QUALIFICADA (150%)

Em obediência ao prescrito no art. 144 do CTN, cabe afastar a majoração da multa de ofício para 150% promovida pela fiscalização, uma vez que tal acréscimo só foi possível a partir da Medida Provisória nº 449/2008, isto é, para fatos geradores a partir da competência 12/2008. No caso dos autos, os fatos geradores são anteriores a tal competência, conforme consta do relatório. Assim, a multa deve ser aplicada em seu patamar ordinário e sem a qualificadora para fatos geradores anteriores a 12/2008.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, o VOTO VENCEDOR é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso quanto ao auxílio médico e auxílio alimentação e DAR PROVIMENTO ao recurso para reduzir, em relação aos fatos geradores anteriores a 12/2008, a multa de ofício ao percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess – Redator **ad hoc** designado