



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14474.000025/2007-26
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.423 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2019
Recorrente RENAULT DO BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2006

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EXISTÊNCIA DE SANÇÃO ESPECÍFICA. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

Constatada a existência de cominação de penalidade específica, não cabe a aplicação da penalidade genérica por descumprimento de obrigação acessória.

Identificado nexo de dependência entre condutas, a penalidade relativa ao delito fim absorve a punição que seria devida em face do delito meio.

PRÊMIOS. CARTÃO DE PREMIAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO INDIRETO. EMPRESA QUE CUSTEIA OS CARTÕES. LEGITIMIDADE.

Integra o salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, a qualquer título, ao empregado e ao trabalhador avulso, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a forma. O pagamento de valores a título de prêmio de produtividade, por meio de cartão de premiação, integra o salário de contribuição. Lançamento mantido.

A empresa que fornece cartões de bônus de premiação, mesmo que por intermédio de terceiro contratado para esse fim, a segurados contribuintes individuais, possui legitimidade para figurar no polo passivo de processo de exigência das contribuições decorrentes dos referidos pagamentos.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. ARTIGO 62 DO RICARF. SÚMULA N. 2 DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, salvo nas estritas hipóteses previstas no seu próprio Regimento Interno.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Extinto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator,

Daniel Melo Mendes Bezerra, Francisco Nogueira Guarita e Douglas Kakazu Kushiya, que negaram provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de autuação fiscal consubstanciada no AI – DEBCAD n. 37.082.108-4, lavrado por descumprimento de obrigação acessória nos termos do que dispõe o artigo 32, II da Lei n. 8.212/91, combinado com o artigo 225, II e parágrafos 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99 (fls. 2).

De acordo com o *Relatório Fiscal da Infração* (fls. 18) a RENAULT DO BRASIL S.A. lançou em contas de despesas e não em contas de salário, comissões de vendas etc. os pagamentos efetuados a empregados segurados e contribuintes individuais por meio de créditos em cartões eletrônicos denominados *premiação em cartão Z Card do Programa Destaque Renault* administrados pela empresa ZICARD VIEIRA GERENCIAMENTO PROMOCIAL LTDA no período de 07/2004 a 12/2006.

Com efeito, foi aplicada a penalidade prevista no artigo 92 da Lei n. 8.212/91, combinado com os artigos 283, II, “a” e 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, atualizada nos termos da Portaria MPS n. 142 de 11.04.2007, sendo que em face da existência de circunstância agravante pela reincidência genérica a multa original no valor de R\$ 11.951,21 foi elevada em duas vezes, nos termos dos artigos 290, V e 292, IV do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, do que resultou a constituição do crédito tributário no montante de R\$ 23.902,42 (fls. 19).

Notificada da autuação a RENAULT DO BRASIL S.A. apresentou impugnação (fls. 30/42) elencando, pois, as seguintes questões:

- (i) Que teria cumprido a obrigação constante do item “descrição sumária” ao promover os recolhimentos totais do principal, tendo requerido os benefícios descritos no item 2.7 do IPC – relevamento total da multa ou sua atenuação, uma vez que havia preenchido os requisitos das alíneas “a”, “b” e “c” ali constantes;
- (ii) Que já havia produzido defesa administrativa nos autos do AI – DEBCAD n. 37.082.109-2, tendo promovido o recolhimento integral e estava efetuando a correção das guias, ressaltando-se aquelas em que há dificuldade de localização do n. do PIS/PASEP e que, portanto, a presente autuação representaria bitributação;

- (iii) Que as montadoras, visando incrementar suas vendas, utilizam-se de empresas de marketing e que parte dos ganhos seria destinada a premiar pessoas, empregados ou não, sendo que essa premiação não se confunde com remuneração;
- (iv) Que os cartões de premiação estariam fora do seu poder diretivo e que se algum valor fosse devido a título de contribuição previdenciária o sujeito passivo dessa contribuição seria a empresa de marketing;
- (v) Que nem o artigo 457 da CLT nem o art. 11, parágrafo único, letras “a” a “c”, da Lei 8.212, de 1991, se aplicam ao caso, pois esses dispositivos em nenhum momento teriam inserido o prêmio na categoria de salário;
- (vi) Que a autuação violou princípios constitucionais, tais como “monopólio punitivo do Poder Judiciário”, “ato jurídico perfeito”, “contraditório, ampla defesa, devido processo legal” etc.; e
- (vii) Que a fixação do valor da pena com fundamento no parágrafo 5º do art. 32 da Lei 8.212 infringiria o princípio constitucional da isonomia, pois não foi feita nenhuma distinção entre beneficiários pessoas físicas, empregados e não empregados e aqueles que com têm vínculo com ela ou com as concessionárias, de modo que isso teria acarretado aumento do tributo, violando-se o princípio da legalidade estrita

Após a formalização da peça impugnatória a RENAULT DO BRASIL S.A. ainda protocolou petições requerendo a inclusão e juntada de listas de pagamento SEFIP (fls. 143/209 e fls. 211/249).

Em acórdão de fls. 259/274 a 5ª Turma da DRJ/ CTA entendeu por considerar a autuação procedente, mantendo-se o crédito tributário, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo

“Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 20/04/2007

AI 37.082.108-4

Ementa: PRÊMIOS PAGOS MEDIANTE CARTÕES DE PREMIAÇÃO. NATUREZA REMUNERATÓRIA. LANÇAMENTO EM TÍTULOS PRÓPRIOS DE SUA CONTABILIDADE.

Os pagamentos efetuados mediante créditos em cartões eletrônicos de premiação possuem natureza remuneratória e constituem base de cálculo de contribuição previdenciária. Por essa razão, obriga-se a empresa a contabilizar os respectivos valores e as contribuições incidentes em títulos próprios de sua contabilidade.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS. OPORTUNIDADE

Com a impugnação ocorre a oportunidade da apresentação de provas, precluindo o direito de o impugnante apresentá-las em outro momento processual.

RELEVAMENTO DA MULTA. REQUISITOS. INDEFERIMENTO.

São requisitos para relevamento da multa aplicada em auto de infração: pedido feito dentro do prazo de impugnação, primariedade do infrator, correção da falta e inexistência de circunstância agravante. Deve ser indeferido o pedido de relevamento em que não restarem atendidos os requisitos necessários para acesso a esse benefício.

PERÍCIA

É prescindível a prova pericial, quando as alegações da impugnação podem ser comprovadas mediante apresentação tempestiva de documentos da própria autuada.

Lançamento Procedente.”

Devidamente notificada da decisão de 1ª instância por via postal em 09.09.2008 (AR de fls. 277) a RENAULT DO BRASIL S.A. formalizou Recurso Voluntário em 08.10.2008 (fls. 279/287) sustentando, portanto, as razões de seu descontentamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico que o presente Recurso Voluntário cumpre os pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo a analisá-lo.

De logo, observo que a Recorrente reitera os argumentos expostos na impugnação e, portanto, continua por sustentar as seguintes alegações:

- (i) Que o v. acórdão não apreciou tecnicamente a circunstância de que uma vez cumprida a obrigação principal e estando em pleno andamento o cumprimento das obrigações acessórias no mínimo era de se aplicar os benefícios do item 2.7 do IPC – INSTRUÇÃO PARA O CONTRIBUINTE, que acompanham o DEBCAD, com revelação total da multa ou sua atenuação, em virtude de preenchidos todos os requisitos das alíneas “a” e “b” ali constantes;
- (ii) Que o acórdão recorrido não aponta, em momento algum, qual Lei ou dispositivo específico atribui a incidência de contribuição previdenciária sobre prêmios concedidos por pessoas jurídicas específicas, de modo que tais prêmios se tratam de despesas, não se confundindo com pagamentos individuais geradores de recolhimentos sociais;
- (iii) Que a atuação teria violado o princípio da legalidade inscrito no artigo 5º, II da Constituição Federal;
- (iv) Que a atuação espontaneamente decidiu capitular como salário o que não é salário;
- (v) Que o v. acórdão recorrido não mais esconde que, a qualquer título, o que pretende é inviabilizar um sistema novo de mercado;
- (vi) Que foi autuada como se fosse responsável direta por uma irregularidade, quando as empresas de “marketing” são manifestamente distintas das montadoras de automóveis;
- (vii) Que nem o artigo 457 da CLT (que regula o salário), nem o artigo 11, parágrafo único, alíneas “a”, “b” e “c” da Lei n. 8212/91 (que regula o pagamento a terceiros, inclusive autônomos, por serviços prestados) aplicam-se ao caso presente;

- (viii) Que mesmo na hipótese de que a verba fosse paga diretamente por ela, com ou sem habitualidade, o prêmio por desempenho não pode integrar a remuneração, sob pena de amplo desestímulo à sua prática;
- (ix) Que a atuação violou os princípios constitucionais previstos no artigo 5º, XXXV, XXXVI, LV, artigo 150, I, II, artigo 154, I e artigo 170, caput e parágrafo único;
- (x) Que a fixação da pena no artigo 32, § 5º da Lei n. 8.212 fere o princípio da isonomia, pois nenhuma distinção foi feita entre beneficiárias pessoas físicas empregados e não-empregados e, dentre aqueles, os que com ela têm vínculo e os que possuem vínculo somente com as concessionárias, do que acarretou aumento de tributo, ferindo a legalidade estrita inserta no artigo 150, I da Constituição Federal; e
- (xi) Que a rejeição à produção de provas implica violação aos artigos 2º, 44, 60 e 61 da Constituição Federal e artigos 332, 364, 400 e 420 do CPC;

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

Em primeiro lugar, analisarei a alegação sobre os benefícios do item 2.7 do IPC que acompanha o DEBCAD aqui discutido. Num segundo momento, entendo que as demais alegações podem ser aqui examinadas sob duas perspectivas: de um lado, tratarei, em conjunto, das alegações de inconstitucionalidades e ilegalidades, considerando que o desfecho será único para todas elas; e, do outro lado, cuidarei de examinar, também em conjunto, as alegações relacionadas à tese de que os cartões de premiação não têm natureza remuneratória.

Alegação sobre os benefícios do item 2.7 do IPC

Afirmo, de plano, que não assiste razão à Recorrente no que diz respeito à alegação de que o acórdão recorrido não teria apreciado tecnicamente a aplicação dos benefícios do item 2.7 do IPC que acompanha o DEBCAD aqui discutido.

A propósito, os requisitos ali previstos para que a multa pudesse ser atenuada ou relevada não têm qualquer correlação com o cumprimento da obrigação principal, como faz crer a Recorrente, mas, ao revés, tratam-se de requisitos objetivos que estão relacionados à possibilidade de o contribuinte corrigir a falta praticada até o prazo final para impugnação. Confira-se:

“2.7.- A multa poderá ser atenuada ou relevada:

- a) a multa aplicada será atenuada em 50% se o contribuinte infrator corrigir a falta até o prazo final para impugnação;
- b) a multa aplicada será relevada desde que os requisitos seguintes estejam presentes, cumulativamente:
 - * correção da falta até o prazo final para impugnação;
 - * pedido do autuado dentro do prazo de defesa, impugnada ou não a infração;
 - * ser o contribuinte infrator primário;
 - * inexistência de circunstâncias agravantes.”

A Recorrente não cumpriu os requisitos elencados. Tanto é que dispõe às fls. 31 da impugnação que estava efetuando as correções das guias com as necessárias declarações, ressaltando-se aquelas em que havia dificuldade de localização do n. do PIS/PASEP. Quer dizer, a própria Recorrente confessa que não corrigiu a falta de forma integral e dentro do prazo estabelecido para tanto.

E diferentemente do que sustenta, é bem verdade que a decisão de 1ª instância apreciou tecnicamente essa questão, conforme se pode constatar do trecho extraído das fls. 263/264, abaixo transcrito:

“Deve-se observar, primeiro, que a expressão ‘identificação para a guia própria’, utilizada na impugnação, é um tanto estranha. Mas é possível supor que se refira à identificação dos segurados, com seus respectivos números de PIS/PASEP, e *guia própria* refira-se à Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

Assim, a impugnante confessa que não conseguiu identificar todos os segurados pelos seus números de PIS/PASEP, de modo que não puderam ser informados na GFIP.

[...]

Por isto, quando a defesa diz que *Ressalva a defendente que cumpriu com a obrigação consoante do item ‘descrição sumária da infração’, promovendo os recolhimentos totais*, na verdade, ela não cumpriu a obrigação acessória de contabilizar as remunerações e respectivas contribuições em título próprio de sua contabilidade. E muito menos pagou a multa que lhe foi imposta em decorrência do descumprimento dessa obrigação.

[...]

Dito isto, se conclui que o pagamento do tributo não autoriza o relevamento ou atenuação da multa. Por sinal, essa providência nem sequer constitui requisito para acesso a esses benefícios.

Tais requisitos estão elencados na letra “b” do item 2.7 do IPC e estes não foram cumpridos cumulativamente, conforme exige o Regulamento da Previdência Social.

Por essa razão, não há que se falar em relevamento ou atenuação da penalidade aplicada, como requer a impugnação em sua inicial.” (grifei).

Por essas razões, entendo que a decisão de 1ª instância não merece reparos nesse ponto, do que resulta afirmar que a Recorrente, de fato, não faz *jus* ao benefício da multa atenuada ou relevada, nos termos do item 2.7 IPC que acompanha o DEBCAD aqui discutido.

Alegações de inconstitucionalidade e Ilegalidade

De início, esclareço que as alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade encontram-se transcritas nos itens (iii), (ix), (x) e (xi), conforme elenquei no início do voto.

Na hipótese dos autos, entendo que a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, ainda mais quando se sabe que lhe é defeso emitir qualquer juízo sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais ou infralegais até então vigentes e, sob tal justificativa, afastá-los da aplicação ao caso concreto, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do CTN.

Os julgadores de 1ª instância também estão vedados de julgar a inconstitucionalidade ou ilegalidade dos dispositivos legais e infralegais que regeram o lançamento. Apenas o Poder Judiciário detém competência para tanto. A atividade administrativa judicante, por outro lado, tem por escopo averiguar se as autuações fiscais foram lavradas com base na legalidade, nos termos do artigo 142 do CTN, verificando, portanto, se à época da autuação a capitulação da infração e penalidade foi realizada nos termos da Lei vigente.

Do mesmo modo, também não se admite que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF possa afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto, nos termos do que estabelece o próprio artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343, de junho de 2015, e a Súmula n. 2 do CARF, conforme se observa abaixo:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

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.

Súmula CARF n. 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Acrescente-se que no que concerne à legalidade dos atos infralegais, o artigo 16 da Lei n. 12.833, de 20.06.2013 inseriu o parágrafo único no artigo 48 da Lei 11.941/2009. Porém, ao sancionar a referida Lei a então Presidente da República vetou o inciso II do referido parágrafo único. Confira-se:

“Art. 48. (...)

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

II – (VETADO).

Razões do veto: o CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário.”

Tendo em vista que a fiscalização agiu em consonância com os artigos 142 e 149 do CTN e que, por outro lado, não cabe ao CARF pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas aplicadas, reafirmo que nesse ponto não assiste razão à Recorrente.

Alegações de que os cartões de premiação não têm natureza de salário ou remuneração

Neste tópico, analiso as alegações relacionadas à tese de que os cartões de premiação não têm natureza de salário ou remuneração transcritas nos itens (ii), (iv), (v), (vii) e (viii), conforme elenquei no início do voto. A questão, portanto, diz respeito à abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Entendo que a análise deve iniciar-se pelo artigo 195, I, “a” da Constituição Federal, a despeito de bem sabermos que as normas ali constantes, dada sua generalidade e abstração, não têm o condão de irromper efeitos concretos sobre as condutas intersubjetivas. Todavia, é bem verdade que a Constituição traça os limites formais e matérias os quais não podemos perder de vista.

Nos termos do artigo 195, I, “a” da Constituição Federal, a contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equipara na forma da lei incidirá sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Confira-se:

“Constituição Federal

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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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).” (grifei).

Decerto que sob a égide da redação original do art. 195, I da Constituição Federal só se tributava a folha de salários, ou seja, os pagamentos feitos a empregados a título salarial. Todavia, com o advento da Emenda Constitucional n. 20, de 1988, houve a reestruturação do inciso I mediante o acréscimo das alíneas “a”, “b” e “c”, sendo que, nos termos da alínea “a”, conforme transcrevi acima, não há dúvida de que a Constituição acabou por outorgar competência para a instituição de contribuição da seguridade social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física independentemente de vínculo empregatício.

Quer dizer, a competência não se limita mais à instituição de contribuição sobre a folha de salários, ensejando, agora, que sejam alcançadas, também, outras remunerações pagas por trabalho prestado que não necessariamente salários e que não necessariamente em função de relação de emprego.

Em aprofundado estudo sobre a abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias, Elias Sampaio Freire¹ dispõe que após a promulgação da Emenda Constitucional n. 20, de 1988 a incidência das contribuições previdenciárias não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Veja-se:

“(…) com a promulgação da EC nº 20, de 1998, o atual texto constitucional que trata destas contribuições menciona que sua incidência dar-se-á “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, o que tornou possível a lei ordinária fazer incidir contribuições sociais previdenciárias sobre parcelas remuneratórias destinadas a pessoas físicas que prestem serviços sem vínculo empregatício.

¹ FREIRE, Elias Sampaio. A abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias: folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física. 266 f. Dissertação (Mestrado). Centro Universitário de Brasília. Brasília: 2016, P. 56.

Isso corrobora o entendimento de que a sua incidência não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Não se trata de alteração no conteúdo técnico de expressão jurídica, e sim, de ampliação da hipótese de incidência prevista na própria Constituição, que não se restringe mais à amplitude conceitual de folha de salários, que decorre de relação de emprego disciplinada pela CLT.

Verifica-se, dos dispositivos transcritos, que a contribuição pode incidir, na autorização constitucional, sobre salários e, também, demais rendimentos do trabalho, conceito do qual não discrepa a Lei: “incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho”. (grifei).

Pois bem. A regra-matriz de incidência prevista para as contribuições previdenciárias encontra suas hipóteses de incidência e respectivas bases de cálculos delineadas no artigo 22, I da Lei n. 8.212/91, que trata da contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da Lei, e artigo 28, I da referida Lei, que trata, por sua vez, da contribuição do trabalhador e demais segurados da previdência social, cujas redações seguem transcritas:

“Lei n. 8.212/91

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: ⁶

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 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 9.876, de 1999).

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) “(grifei)

Como se pode constatar, a contribuição a cargo da empresa tem por base de cálculo o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços. Em outras palavras, a remuneração paga a qualquer título em contraprestação ao trabalho prestado independentemente de vínculo empregatício deve compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, nos termos dos artigos 22, I e 28, I da Lei n. 8.212/91.

A propósito, apenas estão excluídas da folha de salários aquelas parcelas previstas no artigo 28, § 9 da Lei n. 8.212/91, cuja redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores aqui discutidos não fazia qualquer menção à figura dos prêmios de incentivo, sendo que a mera denominação de “prêmio” dada às remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais não tem o condão de afastar a natureza remuneratória das verbas repassadas em contraprestação aos serviços prestados.

Aliás, a própria doutrina trabalhista define os “prêmios” como parcelas suplementares pagas em razão de o empregado alcançar determinados resultados no exercício da atividade laboral. É como dispõe Mauricio Godinho Delgado²:

“Os prêmios consistem em parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa(...).

O prêmio, na qualidade de contraprestação paga pelo empregador ao empregado, têm nítida feição salarial (...).”

Os prêmios são considerados parcelas salariais suplementares pagas em função do exercício da atividade e na hipótese de o empregado segurado ou contribuinte individual atingir determinadas condições, do que resulta o seu caráter de contraprestação ao trabalho prestado, não havendo que se falar aí em habitualidade, bastando, para tanto, que o segurado alcance a condição predeterminada pelo empregador para *jus* ao benefício, de modo que deve ser considerado para todos os fins como remuneração.

É neste sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal, conforme se pode observar da ementa que transcrevo abaixo:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/12/2006

[...]

FORNECIMENTO DE CARTÕES DE PREMIAÇÃO A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. EMPRESA QUE CUSTEIA OS BÔNUS. LEGITIMIDADE.

A empresa que fornece cartões de bônus de premiação, mesmo que por intermédio de terceiro contratado para esse fim, a segurados contribuintes individuais, possui legitimidade para figurar no polo passivo de processo de exigência das contribuições decorrentes dos referidos pagamentos.

[...]

CARTÕES DE PREMIAÇÃO. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Por representarem contraprestação pelo esforço empreendido pelo trabalhador para cumprir as normas instituídas em programas de motivação estabelecido pelas empresas, os bônus fornecidos mediante cartão apresentam natureza salarial, sendo, por esse motivo, susceptíveis de incidência de contribuições sociais.

[...]

(Processo n. 13603.002614/2007-63. Acórdão n. 2401-01.978. Conselheiro Relator Kleber Ferreira de Araújo. Publicado em 22.08.2011).”

E as decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/05/2005

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. CARTÃO DE PREMIAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO INDIRETO.

² DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 17. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: LTr, 2018, P. 916.

Integra o salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, a qualquer título, ao empregado e ao trabalhador avulso, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a forma. O pagamento de valores a título de prêmio de produtividade, por meio de cartão de premiação, integra o salário de contribuição. Lançamento mantido.

[...]

(Processo n. 10510.003233/2007-42. Acórdão n. 2202-005.245. Conselheiro Relator Ricardo Chiavegatto de Lima. Publicado em 14.06.2019).

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 28/05/2003 a 05/06/2006

[...]

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTAS. PRÊMIOS. CARTÃO DE PREMIAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Para afastar a natureza de pagamentos constatados como sendo verba salarial pela fiscalização, efetuados mediante cartão de premiação, cabe à Contribuinte a comprovação de que a referida autuação não tem caráter salarial, devendo, assim, a recorrente efetuar os respectivos recolhimentos das contribuições previdenciárias devidas.

[...]

(Processo n. 17546.001290/2007-29. Acórdão n. 2301-006.175. Conselheiro Relator Wesley Rocha. Publicado em 03.07.2019).

Consoante se infere dos dispositivos legais acima expostos e da jurisprudência colacionada, não resta dúvida de que os valores recebidos pelos segurados empregados e contribuintes individuais mediante créditos em cartões eletrônicos denominados *premiação em cartão Z Card do Programa Destaque Renault* administrados pela empresa ZICARD VIEIRA GERENCIAMENTO PROMOCIAL LTDA. e, portanto, deviam ser contabilizados em contas de salário, comissões de vendas ou quaisquer outras contas pelas quais pudesse se identificar a natureza salarial dos pagamentos, nos termos do que dispunha o artigo 32, II da Lei n. 8.212/91, combinado com o artigo 225, II do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99.

Portanto, entendo que não assiste razão à Recorrente ao sustentar que os cartões de premiação não têm natureza de salário ou remuneração.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Redator Designado

Em que pese a pertinência das razões e fundamentos legais expressos no voto do Ilustre Relator, ousou discordar de suas conclusões, exclusivamente naquilo que estas se

contrapõem às razões que passo a expor. Do que resulta que os demais itens tratados pelo Conselheiro Relator não são objeto da presente divergência, devendo ser mantidos os seus termos.

O Auto de Infração em tela trata da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, em virtude de o Contribuinte deixar de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos (CFL 34).

Assim o Nobre Relator detalhou a lide administrativa:

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 18), a RENAULT DO BRASIL S.A. lançou em contas de despesas e não em contas de salário, comissões de vendas etc. os pagamentos efetuados a empregados segurados e contribuintes individuais por meio de créditos em cartões eletrônicos denominados *premiação em cartão Z Card do Programa Destaque Renault* administrados pela empresa ZICARD VIEIRA GERENCIAMENTO PROMOCIONAL LTDA no período de 07/2004 a 12/2006.

Com efeito, foi aplicada a penalidade prevista no artigo 92 da Lei n. 8.212/91, combinado com os artigos 283, II, “a” e 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, atualizada nos termos da Portaria MPS n. 142 de 11.04.2007, sendo que em face da existência de circunstância agravante pela reincidência genérica a multa original no valor de R\$ 11.951,21 foi elevada em duas vezes, nos termos dos artigos 290, V e 292, IV do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, do que resultou a constituição do crédito tributário no montante de R\$ 23.902,42 (fls. 19).

Como se vê, o lastro legal para a capitulação da multa aplicada está contido no art. 92 da Lei 8.212/91, que assim dispõe:

Lei 8.212/91

(...) Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento. (...)

A mesma lei 8.212, em seu art. 35-A, estabelece:

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.

Por sua vez, assim dispõe a Lei 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

Nestes termos, o art. 35-A da Lei 8.212/91 prevê que, nos casos de lançamento de ofício, aplicam-se as penalidades previstas no art. 44 da Lei 9.430/96, cujo inciso I é claro ao estabelecer multa de 75%, 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.

A descrição dos fatos do lançamento é clara ao demonstrar não a ocorrência de falta de registro, mas o registro equivocado da fatos contábeis, o que dá ensejo à reclassificação de ofício da despesa e o recálculo do tributo devido com aplicação da penalidade de ofício.

Portanto, o contribuinte efetuava seus registros a partir do que considerava correto e, naturalmente, tal ato se refletia no cálculo do tributo devido.

Ora, o contribuinte efetuava seus registros a partir do que considerava correto, e, naturalmente, tal conduta se refletia nas folhas de pagamento elaboradas pela empresa, nas informações prestadas em GFIP e, ao fim, no recolhimento insuficiente do tributo devido.

A Ciência Contábil tem por objeto o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas e, como tal, eventuais incorreções cometidas no registro de um fato contábil traz algum reflexo nas informações produzidas. Assim, por exemplo, não faria sentido pretendemos que o contribuinte, ao contabilizar uma despesa qualquer, não a considerasse, ainda que indevidamente, como remuneração, mas, ao mesmo tempo, estivesse obrigado a registrar em sua folha de pagamento algo incompatível com os demais registros contábeis.

Nas palavras do Professor Heleno Taveira Torres³ *o princípio da boa-fé protege o contribuinte que conduz seus negócios, rendas ou patrimônio com transparência e diligência normal de um bom administrador ou de um homem probo.*

Não me parece que a obrigatoriedade de lançar em títulos próprios possa ser considerada sempre como uma obrigatoriedade de lançar em títulos corretos. O que importaria dizer que sempre que houver um erro de lançamento do qual resulte em alguma redução do tributo devido, seriam cabíveis duas penalidades para a mesma conduta, uma pela cobrança da diferença do tributo e outra pelo erro cometido da contabilidade.

Ou seja, lançar em títulos próprios é obrigação que impõe ao contribuinte o dever de escriturar os fatos contábeis conforme sua convicção sobre a natureza da ocorrência. Ocorre que tal lançamento pode estar certo ou errado. Identificado o erro, caso este tenha reflexo na apuração de tributo levada a termo, cobra-se o tributo devido com os acréscimos legais.

Por outro lado, embora seja certo que a estipulação de uma sanção tem o nítido propósito de inibir o descumprimento de uma norma, há de se ressaltar que a imposição desmedida do poder do Estado por meio de uma reação excessiva ao ato ilícito acaba evidenciando efeito oposto, resultando em maior descumprimento de obrigações.

Assim, resta absolutamente necessária a imposição de sanções com moderação, tanto do ponto de vista qualitativo (tipo de pena, por exemplo: multa, privação de liberdade, etc), quanto do ponto de vista quantitativo (valor, percentual, tempo, etc).

No âmbito do direito penal, há exemplos de diversos limitadores da pretensão punitiva do Estado, como o concurso formal (quando o agente, mediante uma única conduta, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não), o crime continuado (constitui um favor legal ao delinquente que comete vários delitos. Cumpridas as condições legais, os fatos serão considerados crime único por razões de política criminal), ambos com lastro expresso nos art. 70 e 71 do Código Penal, Decreto 2.848/40.

Há, ainda, limitadores que, embora não tenham lastro legal expresso, decorrem da doutrina e da jurisprudência, como o Princípio da Consunção ou Absorção (aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexo de dependência, em que o delito fim absorve o meio).

³ Torres, Heleno Taveira. Artigo Boa-fé e confiança são eixos do Direito Tributário, disponível em <https://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boafefe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>

Embora estejamos diante de Princípios comumente relacionados ao Direito Penal, não há dúvidas de que as multas administrativas assemelham-se a algumas penalidades de mesma natureza impostas na seara penal, razão pela qual impõe-se a aplicação do Princípio da Consunção também no âmbito administrativo.

É inconteste o nexo de dependência entre as condutas de registrar indevidamente na contabilidade e de não recolher o tributo que seria devido se correto fosse o registro. Caso o registro equivocado não tivesse sido identificado, não haveria lançamento da obrigação principal relacionada, do que resulta a conclusão de que, pela aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não recolhimento) absorve o delito meio (classificação contábil equivocada).

Naturalmente, caso o registro equivocado tivesse claro propósito, doloso, de ocultar a ocorrência do fato gerador, a penalidade de ofício deveria ser qualificada, mediante a duplicação de sua alíquota, nos termos do § 1º do citado art. 44 da Lei 9.430/96.

Vale ainda ressaltar que o presente voto não objetiva concluir que inexistente punição administrativa para conduta de não lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos. O que se constata é que esta penalidade não é cabível quando, da mesma conduta, decorre uma diferença de tributo a ser cobrada em lançamento de ofício. Não obstante, caso não houvesse lançamento de diferença de tributo devido, seria cabível sua aplicação de forma isolada.

Portanto, entendo que não merece prosperar a imputação fiscal, seja em razão de punir a conduta de contabilização inexata, para a qual há penalidade prevista (art. 35-A da Lei 8.212/91, c/c art. 44 da Lei 9.430/96), não se aplicando o art. 92 da Lei 8.212/91, seja pelo evidente nexo de dependência entre os delitos de não lançar em título próprios (ou lançar em com equívoco) e de não efetuar o pagamento do tributo devido, do que resulta a aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não pagamento) absorve o delito meio (registro contábil equivocado).

Assim, neste item, dou provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo