



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

Processo nº 14485.000253/2007-77
Recurso nº 152.429 Voluntário
Acórdão nº 2402-00.164 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2009
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente GR S/A
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 25/10/2006

Ementa: AUTO-DE-INFRAÇÃO. ART. 32, IV, § 5º DA LEI 8.212/91. INFRAÇÃO. INCENTIVO DE VENDAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. 05 ANOS. HOMOLOGAÇÃO. ART. 150 § 4º. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA

I – Apresentar GFIPs, omitindo fatos geradores de contribuições previdenciárias, significa violação ao dever tributário formal previsto no art 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/91; II - É pacífico o entendimento de que os valores pagos a empregados ou contribuintes individuais a título de incentivo, encontra-se abrangido pelo conceito de salário-de-contribuição, portanto, deve haver a incidência do tributo previdenciário; III - Na esteira da jurisprudência do STJ, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e da própria sumula nº 8 do Egrégio STF é de 05 anos a decadência das contribuições sociais; IV – Tratando-se de tributo sujeito à homologação, a decadência contar-se-á da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150 § 4º do CTN; V - Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Quanto às preliminares, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, acatando a decadência das competências para cálculo da multa até 11/2000, inclusive. Vencido o Conselheiro Rogério de Lélis Pinto, que votou pela aplicação do § 4º, do

Art. 150, do CTN. II) Quanto ao mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para, caso seja mais benéfico à recorrente, recalcular a multa, nos termos da Lei 11.941/2009. III) Designado como relator da questão preliminar o Conselheiro Leôncio Nobre de Medeiros (Suplente).



MARCELO OLIVEIRA - Presidente



ROGÉRIO DE LELLIS PINTO - Relator



LEÔNCIO NOBRE DE MEDEIROS - Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Rogério de Lellis Pinto, Cleusa Vieira de Souza (Convocada), Núbia Moreira Barros Mazza (Suplente) e Leôncio Nobre de Medeiros (Suplente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa GR S/A, contra a decisão-notificação de fls. retro, exarada pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária, a qual julgou procedente o presente Auto-de-Infração-AI, no valor originário de R\$ 722.621,33 (setecentos e vinte e dois mil seiscientos e vinte e um reais e trinta e três centavos).

Segundo o Relatório da Infração de fls. 09, a empresa deixou de informar em GFIPs como base tributável de contribuição previdenciária, os valores pagos a título de incentivo e motivação, infringindo assim o disposto no inciso IV, § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/92.

A recorrente aduz em sua defesa que a autoridade fiscal não teria demonstrado nos autos a natureza não eventual do fornecimento da utilidade tributada, já que sequer fora levantado os trabalhadores que receberam, de forma que não há se falar em pagamento reiterado. Afirmar que se houve pagamento, este fora feito por mera liberalidade e nos termos do que autoriza o art. 28, § 9º item 7 da Lei nº 8.212/91.

Sustenta que a fiscalização apenas presumiu, a partir de todas as notas fiscais, a existência de remuneração, ou seja, considerou que todo o faturamento da empresa operador do programa incentivo seria remuneratório, num procedimento que considera arbitrário e sem amparo legal.

Coloca que a afirmação de que todo o pagamento dirigido à empresa Incentive House não visava apenas programas de incentivo, mas também para promover serviços de publicidade, propaganda e marketing, fatos esses não relacionados na hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

Segue seu discurso alegando que teria sido fiscalizada em parte do período constante da NFLD, sendo que não há nenhuma justificativa para se proceder a revisão dos lançamentos anteriormente empreendidos, o que carrega a nulidade da NFLD, nos termos de vários precedentes citados. Alega que a NFLD seria nula por não constar vários dos dispositivos legais que o amparam.

Diz mais uma vez que a autoridade lançadora presumiu que todos os valores pagos a incentivo houve fora relacionada ao programa de incentivo, presunção essa sem qualquer suporte fático ou jurídico, discorrendo sobre a natureza dos contratos analisados pela auditoria fiscal.

Segue sua insurreição afirmando que a verba tributada pela fiscalização não teria natureza salarial, já que teria natureza eminentemente eventual, e questiona ainda a suposta aferição indireta das contribuições lançadas.

Questiona as alíquotas aplicadas, que a seu ver teriam sido igualmente arbitradas, assim como a multa relativa a terceiros que seria equivocada e encerra insurgindo-se contra incidência da taxa SELIC, que a seu ver seria inconstitucional. 

Por fim, reclama a decadência parcial do débito, e encerra requerendo o provimento do seu recurso.

Sem contra-razões me foram distribuídos os autos.

É o relatório. *J*

Voto Vencido

Conselheiro Rogério de Lellis Pinto, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

Trata-se aqui de auto-de-infração lavrado pela fiscalização da extinta Secretaria da Receita Previdenciária, em face da empresa autuada não ter informado em suas GFIPS fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Em preliminar, o contribuinte argumenta que parte do débito teria alcançado pela decadência, onde me parece tem razão.

Sem embargos, é sabido que a questão do prazo decadencial das contribuições sociais, foi objeto de constantes e ácidas discussões tanto no âmbito doutrinário, quanto jurisprudencial. Analisando a matéria, o E. STJ, por meio de seu plenário, fixou seu entendimento e em decisão unânime, reconhecendo a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, que fixa o prazo de 10 anos para a decadência das contribuições sociais, reconhecendo a prevalência do prazo quinquenal previsto no CTN.

Na esteira do entendimento exarado pelo STJ, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, em decisão plenária, e também de forma unânime, reconheceu o mesmo vício de constitucionalidade que pairava sobre as diretrizes insertas no art 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, entendendo que os prazos decadências das contribuições sociais, onde se incluem as previdenciárias, devem respeitar os limites temporais do CTN, norma geral a quem a Constituição atribui a prerrogativa de tratar o tema.

Eliminando as divergências interpretativas que impediam a aplicação prática dos prazos decadenciais fixados na norma Codificada em relação às contribuições previdenciárias, o STF acabou por editar a súmula vinculante nº 8, impondo a sua observância pelas demais instâncias judiciais e administrativas. A referida súmula restou vazada nos seguintes termos:

"SÃO INCONSTITUCIONAIS O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 5º DO DECRETO-LEI Nº 1.569/1977 E OS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI Nº 8.212/1991, QUE TRATAM DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO".

Assim é que, hoje resta inequívoca que a decadência das contribuições previdenciárias, encontram-se reguladas pelas normas e prazos fixados pelo Código Tributário Nacional, não devendo, portanto, qualquer observância às inconstitucionais previsões do art 45 e 46 da Lei nº 8.212/91.

Se encontra-se resolvida a aplicação do CTN no que tange a decadência das contribuições previdenciárias, o mesmo não se pode dizer em relação a qual regra deve ser aplicada, ou seja, em todas as situações a do § 4º do art 150, cuja contagem (para fins de homologação) se dá a partir da ocorrência do fato gerador, ou se o art. 173, I, que diz que o

referido cálculo se inicia a partir do 1º dia do exercício seguinte aquele em que o débito poderia ser constituído.

Em verdade, as contribuições previdenciárias são incargavelmente tributos sujeitos a homologação por parte do Fisco, na medida em que a legislação previdenciária confere ao próprio contribuinte o dever de antecipar o recolhimento dos valores que lhe são reputados, justamente a situação definida no *caput* do art 150 do CTN.

Como efeito, mesmo em se tratando de tributos ditos homologáveis, parte da doutrina vem reconhecendo, na esteira da jurisprudência do próprio STJ (Resp 757922/SC), que a regra prevista no § 4º do art 150 do CTN, somente se aplicaria naquelas situações onde o contribuinte efetivamente tenha efetuado algum recolhimento, sobre o qual caberia então ao Fisco pronunciar-se em 05 anos, sob pena de, transcorrido esse prazo, não mais poder constituir o débito remanescente.

Para os defensores dessa tese, portanto, a contagem do prazo para que a Fazenda Pública efetue a referida homologação a partir da ocorrência do fato gerador, somente ocorre naquelas hipóteses em que o contribuinte tenha efetuado algum recolhimento. Do contrário, não havendo antecipação alguma por parte do contribuinte, não haveriam valores a serem homologados, e por consequência, incidindo a partir de então regra geral de decadência fixada no art. 173 do *Códex*.

Não obstante esse raciocínio, filio-me aqueles que acreditam que o fator preponderante para a aplicação da regra contida no mensurado § 4º do art. 150, diz respeito ao próprio regime jurídico do tributo, de forma que o fato da legislação conferir o dever de antecipação do recolhimento do tributo ao contribuinte, sem qualquer prévia verificação do Fisco, nos é suficiente para a incidência do mencionado dispositivo legal, sendo, em verdade, regra a regular a situação telada.

Desta feita, temos que a nosso ver, e na linha do que diz o abalizado professor Alberto Xavier, *in Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, 3ª Ed. Pág. 100, "o que é relevante, pois, é saber se, em face da legislação, o contribuinte tem ou não o dever de antecipar o pagamento," (...) "a linha divisória que separa o art. 150 § 4º do 173 do CTN está, pois, no regime jurídico do tributo (...)"

Por estas razões, tendo o lançamento sido levado ao conhecimento do contribuinte em 17/10/2006, os débitos até a competência de 09/2001 estão decaídos, haja vista o transcurso do quinquídio legal, devendo serem excluídos do cômputo do valor da multa.

Quanto ao mérito em si, a infringência ao dever tributário formal, apurada pela fiscalização da extinta SRP no caso em baila, tem sua previsão legal no inciso IV, § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, que assim dispõe:

"Art. 32: a empresa é também obrigada a:

§ 5º. A apresentação do documento, com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior."

Ora, como claramente se vê, a obrigação acessória em comento está perfeitamente individualizada na legislação previdenciária, que visando não arrecadar tributos, Y

mas facilitar o seu controle tipificou, de forma clara e precisa, que as GFIPS apresentadas pelo contribuinte deverão conter todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Assim, como no caso em análise a empresa auditada deixou de constar em suas GFIPS os valores relativos ao programa de marketing de incentivo, a infringência ao dever acessório em tela se mostra presente, de forma que a autuação é medida impositiva a fiscalização.

Vale dizer que a empresa questiona a incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de incentivo, o que, na verdade, cinge-se ao mérito das Notificações Fiscais lavradas contra o mesmo contribuinte e que encontra-se sobre nosso crivo, e em julgamento conjunto a este auto.

Nessa linha de raciocínio, a questão da incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos relativos a programas de marketing de incentivo, já esteve sob o crivo deste Colegiado em diversas oportunidades, e a jurisprudência oriunda dessa análise caminha remansosa por considerá-los tributáveis.

Nesse sentido, importante trazer a colação os seguintes julgados:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/02/2003 a 31/12/2005 Ementa: NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - REMUNERAÇÃO. INCENTIVE HOUSE. PARCELA DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA MORATÓRIA E OS JUROS SELIC SÃO DEVIDOS NO CASO DE INADIMPLÊNCIA DO CONTRIBUINTE. A verba paga pela empresa aos segurados por intermédio de programa de incentivo, administrativo pela Incentive House S.A. é fato gerador de contribuição previdenciária. Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. O contribuinte inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos. Recurso Voluntário Negado. (RV nº 141822. 6ª Câmara do 2º CC. Relatora: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Acórdão nº 206-00286 D.O.U. de 28/02/2008, Seção 1, pág. 44.)

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/08/1999 a 31/01/2006 Ementa: PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. DECADÊNCIA. 05 ANOS. LEGALIDADE. FORMALIDADES LEGAIS. NULIDADE AUSÊNCIA. TRABALHADOR EVENTUAL. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA. (...) IV- O pagamento efetuado a título de incentivo de vendas, por uma pessoa jurídica a pessoa física revendedora dos seus produtos, representa valores pagos a trabalhador eventual, caracterizando uma relação jurídica de prestação de serviço eventual, prevista na alínea "g" do inciso V do art. 22 da Lei nº 8.212/91; VI - O repasse dos pagamentos por outra pessoa jurídica envolvida na relação em discussão, não retira do seu

contexto a empresa que efetivamente beneficia-se dos serviços, e é a responsável pelos valores a serem pagos. Recurso Voluntário Negado. (Rv nº 143983, 6ª Câmara do 2º CC. Acórdão nº 206-0023)

Desta feita, este Colegiado reconhece a efetiva natureza salarial da verba em debate, não podendo se falar em não incidência do tributo previdenciário, estando certa a fiscalização em efetuar o presente levantamento.

Calha consignar que a Recorrente se equivoca também quando afirma que o lançamento foi efetivado por meio de presunção, quando na verdade o que temos sob análise é um Auto-de-Infração, cuja penalidade encontra-se firmada na legislação previdenciária. Não há aqui, a presunção de fatos, mas sim a demonstração circunstanciada de documentos omitidos em ação fiscal, fato que, como vimos, representa violação ao dever tributário formal, tornando a imposição da penalidade dela decorrente.

Embora não tenha razão o contribuinte na maior parte de seus argumentos, não podemos perder de vista as recentes alterações promovidas na legislação previdenciária, que acabou por modificar consideravelmente as autuações decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias especialmente vinculadas a apresentação de GFIPs.

Nesse sentido, esse colegiado tem se manifestado pela adequação das autuações anteriores ao novo modelo legal, e por tais razões, peço vênia a ilustre Conselheira Ana Bandeira, para que com que arrimo em seu voto, assim me posicione:

No que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da recente Medida Provisória nº 449/2008.

A citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a MP 449/2008, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

"Art. 32-A. 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;

II- R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos". Entretanto, a MP 449/2008, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte, "Art. 35-A - Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996".

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

"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 "Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado.

As contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio da notificação já mencionada e, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de bis in idem.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No caso da notificação conexa e já julgada, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008.

No caso da autuação em tela, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de cem por cento da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte

No que tange aos demais argumentos da empresa, parece-me que houve um equívoco na feitura da peça recursal, conquanto trata de questões não afetas a Auto-de-Infração, mas sim a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, o que torna despicienda sua apreciação.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, para dar-lhe parcial provimento, excluindo do cálculo da multa, em razão da decadência, os valores relativos até a competência de 09/2001, e ainda para que se proceda ao recálculo do valor da penalidade, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Sala das Sessões, em 22 de setembro de 2009


ROGÉRIO DE LELLIS PINTO – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Leônicio Nobre de Medeiros, Redator Designado

Preliminarmente, em relação à decadência, há de se observar que, em matéria de decadência tributária, o descumprimento das obrigações tributárias acessórias acarreta o lançamento de ofício, pela autoridade tributária, da penalidade aplicada, consubstanciada em um auto de infração, nos termos do artigo 149 do CTN, dessa forma, subsume-se à determinação do inciso I, do art. 173, do CTN, o qual determina que:

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

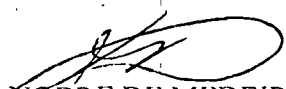
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desse modo, como desta autuação foi dada ciência ao contribuinte em 17/10/2006, considerando o prazo decadencial de cinco anos, disposto no artigo acima, e que as contribuições previdenciárias deverão ser declaradas/recolhidas pela empresa no mês seguinte ao da ocorrência do seu fato gerador, passando a ser exigidas após a data do vencimento/declaração, a data mais remota para haver o lançamento é 12/2000.

No caso, para a competência 12/2000, se não foi feito o lançamento, o exercício em que ele poderia ter sido efetuado é 2001 (a declaração deveria ter ocorrido até o dia sete do mês seguinte 01/01/2001), sendo que o prazo decadencial iniciou em 1º de janeiro de 2002, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O lançamento, portanto, pôde ser efetuado até 31/12/2006 e a decadência ocorreria em 1º de janeiro de 2007.

Outrossim, há que se acatar a decadência das competências para cálculo da multa até 11/2000, inclusive.

Sala das Sessões, em 22 de setembro de 2009


LEÔNICIO NOBRE DE MEDEIROS - Redator Designado