



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

**Processo n°** 15582.000340/2007-99  
**Recurso n°** 254.633 Voluntário  
**Acórdão n°** **2301-01.944 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 18 de março de 2011  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL  
**Recorrente** CASA DO ADUBO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/05/2000 a 30/11/2005

**AUTO DE INFRAÇÃO - NÃO LANÇAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS DA CONTABILIDADE -**

Toda empresa é obrigada a lançar, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

**SALÁRIO INDIRETO - PRÊMIO**

O prêmio fornecido pela empresa a seus empregados a título de incentivo pelas vendas, integra o salário de contribuição por possuir natureza salarial.

**REMUNERAÇÃO - CONCEITO**

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

**HABITUALIDADE**

O conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição para seu recebimento retira-lhe o caráter da eventualidade, tornando-o habitual.

**GRADAÇÃO DA MULTA POR DOLO, FRAUDE OU MÁ-FÉ - INOCORRÊNCIA.**

Não cabe a gradação da multa com fundamento no art. 290, II, do RPS quando não restar comprovado, nos autos, que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou má-fé.

O entendimento da empresa de que a verba paga não possui natureza salarial não configura dolo ou fraude.

## Recurso Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, no mérito, para retificar a penalidade aplicada, retirando-se a gradação prevista no inciso II, do art. 292, do Decreto 3.048/1999, nos termos do voto da Relatora; e b) em negar provimento ao recurso, nas demais questões argüidas pela Recorrente, nos termos do voto da Relatora. Tabela de Resultados

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete De Oliveira Barros, Wilson Antonio De Souza Correa, Mauro Jose Silva, Edgar Silva Vidal.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 25/10/2006, por ter a empresa acima identificada deixado de lançar, 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, infringindo, dessa forma, o art. 32, inciso II, da Lei 8.212/91, c/c o art. 225, inciso II, §§ 13 a 17, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Conforme Relatório Fiscal da Infração (fls. 13/15), a empresa não registrou em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores relativos aos valores pagos aos segurados mediante cartões de premiação, assim como as respectivas contribuições sociais.

A autoridade autuante informa que a empresa remunera os segurados a seu serviço por meio da entrega de cartões de premiação, intermediada pela empresa administradora do programa, Incentive House S/A, e não registrou essa remuneração em títulos próprios de sua contabilidade.

Conforme Relatório Fiscal da Multa Aplicada (fls. 16/17), foi aplicada a penalidade prevista no art. 283, II, agravada na forma do art. 292, II e III, tendo em vista a ocorrência das circunstâncias agravantes previstas no art. 290, II e V, todos do Decreto 3.048/99.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da DN 07.401./0540/2006 (fls. 181 a 189), julgou a autuação procedente.

Inconformada com a decisão, a autuada, apresentou recurso tempestivo (fls. 193), repetindo basicamente as alegações já apresentadas na impugnação.

Inicialmente, reitera o entendimento de que não incide contribuição social sobre o creditamento de remuneração não habitual aos segurados empregados.

Assevera que o quanto creditado a título de incentivo as vendas não compõe a grandeza dimensível da hipótese de incidência da contribuição social, uma vez que tal parcela, muito embora remuneratória, não é creditada habitualmente aos segurados empregados da recorrente.

Traz o conceito de habitualidade para concluir que o creditamento de valores por produção em comento não se trata de remuneração habitual, justamente pelo fato de não integrarem as cláusulas do contrato individual de trabalho, já que constitui-se fruto de situação eventual (campanha de venda), e desde que diante da ocorrência do cumprimento de situação sujeita a evento incerto (alcance de metas).

Esclarece que os prêmios por produções somente são instituídos por liberalidade da recorrente e de seus fornecedores, não atendendo qualquer habitualidade anual ou observada qualquer outra periodicidade específica.

Detalha a regra matriz de incidência tributária das contribuições sobre o creditamento de remuneração aos contribuintes individuais que prestam serviços a empresa, para afirmar que a recorrente não pode figurar como tomadora dos serviços dos contribuintes individuais justamente pelo fato de que a recorrente toma serviços das sociedades empresariais que atuam no ramo de representação comercial.

Informa que a sociedade INCENTIVE HOUSE, ao invés de creditar os prêmios às sociedades representantes comerciais, regulamente constituídas, fazia o creditamento dos valores em nome dos gerentes dessas sociedades, em que pese o fato de tal parcela remuneratória ser devida à empresa representante comercial, e não aos seus gerentes, motivo pelo qual, muito embora se afigure contabilmente como creditamento de valores a contribuintes individuais, deveras significa creditamento de valores às sociedades empresariais representantes comerciais da ora recorrente.

Afirma que tanto o texto constitucional como a lei são categóricos em afirmar que a empresa, sujeito passivo da contribuição previdenciária, só pode figurar como contribuinte quando toma os serviços de pessoas físicas, o que não ocorreu no presente caso, já que a recorrente não contrata a prestação dos serviços de representação com qualquer gerente de sociedade empresarial, mas, em verdade, tal acordo é celebrado com a própria sociedade de representação comercial.

Entende que não é devida qualquer contribuição pela recorrente, seja na qualidade de contribuinte por tomar serviços de contribuinte individual, seja na qualidade de responsável tributário pela retenção da contribuição devida na contratação de serviços com cessão de mão de obra.

Alega ilegalidade e inconstitucionalidade da contribuição ao SAT, ao Salário Educação, ao INCRA, e da utilização da taxa SELIC para fins tributários.

Insurge-se contra a multa aplicada, argumentando que a recorrente não infringiu a legislação previdenciária, ressaltando que não agiu com qualquer dolo ou no intuito de fraudar a arrecadação da Previdência Social.

Requer, por fim, que o recurso seja admitido e que seja declarado, ao final, a improcedência da autuação, cancelando-se o AI em debate.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, Relatora.

O recurso é tempestivo e não há óbice para seu conhecimento.

O auto objeto da discussão administrativa foi lavrado por ter a empresa registrado, em conta imprópria, pagamentos efetuados a segurados por meio campanhas de incentivo administradas pela empresa Incentive House S/A.

Verifica-se que a recorrente não nega que registrou em contas de despesas e não em contas de Salários, Comissões, os valores referentes à concessão dos referidos prêmios.

Ela apenas tenta demonstrar que os valores relativos à premiação concedida por meio de empresa contratada, administradora do programa, não integram o salário de contribuição.

No entanto, o conceito de salário de contribuição expresso no art. 28, incisos I e III da Lei 8.212/91 é "...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 "a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5<sup>o</sup> (grifei).

A própria Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

*§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)*

Restou claro, nos autos, que a concessão de prêmio aos empregados em função de desempenho como incentivo para as vendas não é eventual e esporádica, e sim habitual.

Tais verbas possuem a natureza de prêmio. E, segundo Amauri Mascaro Nascimento: "A natureza jurídica do prêmio não sofre, praticamente, contestações. É uma forma de salário vinculado a um fator de ordem pessoal do empregado ou geral de muitos empregados, via de regra a sua produção. Daí falar-se, também, em salário por rendimento ou salário por produção. Caracteriza-se, também, pelo seu aspecto condicional. Uma vez verificada a condição de que resultam, devem ser pagos". (In "Teoria Jurídica do Salário", Editora LTR, 1994, pg. 256).

Assim, prêmio é remuneração. Esse também é o entendimento do TST:

*"Prêmio é gratificação, e gratificação é salário, se ajustada expressa ou tacitamente, porque a CLT não exige o ajuste*

*expresso" TST pleno E-RR 1943/82 - DJU 06/12/85 - pág. 22644".*

E a CLT discrimina as parcelas que compõem a remuneração do empregado, conforme seu art. 457:

*Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.*

*§ 1º Integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem e abonos pagos pelo empregador.*

Portanto, as gratificações e comissões, que podem ser eventuais, integram a remuneração do empregado por expressa previsão legal.

A fiscalização constatou, o que não foi negado pela recorrente em sua peça recursal, que tais valores são pagos por meio de empresa interposta para premiar alguns de seus empregados.

Dessa forma, os valores referentes aos prêmios concedidos pela recorrente aos segurados que lhe prestam serviços integram o salário de contribuição, conforme incisos I e III, art 28, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Medida Provisória nº 1.596-14/1997, convertida na Lei 9.528/97.

Ademais, é oportuno lembrar que, conforme art. 176 do CTN, “a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão...”.

No presente caso, não resta dúvida que os prêmios concedidos por meio da empresa prestadora citada no Relatório Fiscal, não estão incluídos nas hipóteses legais de isenção previdenciária, previstas no § 9º, art. 28, da Lei 8.212/91.

Resta claro que o pagamento feito pela recorrente a título de programa de incentivo em favor dos segurados que lhe prestam serviços não se trata de fornecimento de meio para que esses trabalhadores possam exercer suas funções, e sim uma vantagem que representa um acréscimo indireto à sua remuneração, devendo, portanto, sofrer incidência de contribuição previdenciária.

É inegável, no caso presente, o acréscimo patrimonial do segurado ao receber as quantias correspondentes aos prêmios de incentivo.

Em que pese o esforço argumentativo da recorrente, verifica-se que os pagamentos em tela realmente se a amoldam ao figurino legal que delimita a base-de-cálculo da contribuição previdenciária, como bem entendeu a fiscalização e o julgador de primeira instância.

Cumpra esclarecer que a condição de se tratar ou não de remuneração não está vinculada ao interesse da fonte pagadora ou do empregador em, com aquele pagamento, remunerar ou não o trabalhador. Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar a verba paga da incidência tributária é a estreita observância à legislação a que trata da matéria.

Cumprir observar que tais prêmios, oferecidos por mera liberalidade, ainda que de forma condicionada, pela empresa aos segurados que lhe prestam serviços, não nega sua característica remuneratória, já que é decorrência única e exclusiva do contrato existente entre ambos, e mais, representa ganho obtido da empresa, o que nos mostra uma vinculação entre seu fornecimento e o labor do seu beneficiário, indicadora da sua natureza contraprestativa, numa forma indireta.

Da mesma forma, constata-se que não estamos diante de um pagamento eventual, como veementemente sustenta a recorrente, já que o ganho habitual passível de exação não é necessariamente aquele valor auferido mês a mês, trimestralmente ou mesmo bimestralmente etc. Há verbas pagas no decorrer do contrato de trabalho, ainda que não sejam auferidas nessas condições, e que não podem ser vistas como meramente eventuais.

Ademais, o conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição para seu recebimento retira-lhe o caráter da eventualidade, tornando-o habitual.

Há, portanto, uma expectativa criada que se sobrepõe ao fato de não ser sequencial a continuidade a liberalidade; a continuidade existe por todo o tempo que perdurar o contrato, o recebimento é que depende acontecer a condição estabelecida pelo empregador, que concede o prêmio.

A expectativa criada, o costume e a certeza do benefício em se caracterizando a situação pré-definida pela empresa empregadora gera a habitualidade, afasta por completo a eventualidade que poderia enquadrar o pagamento no item 7 da letra “e” do § 9º da Lei 8.213/91.

Dessa forma, tendo a verba paga a título de premiação natureza salarial e integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição previdenciária, o seu registro em conta imprópria da contabilidade constitui infração à legislação previdenciária, consoante determinação expressa no art. 32, inciso II, da Lei 8.212/91, transcrito a seguir:

*Art. 32. A empresa é também obrigada a*

*I – (...)*

*II - 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;*

Assim, conforme exposto acima, houve infração à legislação previdenciária, uma vez que a fiscalização constatou que a empresa concedeu prêmios a seus segurados empregados e contribuintes individuais e deixou de registrar esses pagamentos em títulos próprios de sua contabilidade.

E, como não é facultado ao servidor público eximir-se de aplicar uma lei, a Autoridade Fiscal, ao constatar o descumprimento de obrigação acessória, lavrou corretamente

o presente auto, em observância ao art. 33 da Lei 8212/99 e art. 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99:

*Art.293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, a fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social lavrará, de imediato, auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, dispositivo legal infringido e a penalidade aplicada e os critérios de sua gradação, indicando local, dia, hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.*

A autuada afirma que não pode figurar como tomadora dos serviços dos contribuintes individuais justamente pelo fato de que a recorrente toma serviços das sociedades empresariais que atuam no ramo de representação comercial, informando que a empresa administradora do programa, a INCENTIVE HOUSE, ao invés de creditar os prêmios às sociedades representantes comerciais, o fazia em nome dos gerentes dessas sociedades, e que por esse motivo a recorrente registrava em sua contabilidade como sendo pagamento de valores a contribuintes individuais, mas que na verdade trata-se de pagamento de valores às sociedades empresariais representantes comerciais da ora recorrente.

Porém, a fiscalização deixou claro, no item 07 do Relatório Fiscal (fl. 14), que os representantes comerciais considerados para efeito do AI atuavam como vendedores autônomos, pessoas físicas, recebendo os valores relativos aos cartões de premiação sem a emissão formal de nota fiscal de prestação de serviços.

Ademais, reitera-se, o auto foi lavrado por descumprimento de obrigação acessória de registrar, em títulos próprios da contabilidade, todas as remunerações pagas aos segurados a serviço da empresa, e a penalidade aplicada para esse tipo de infração independe do número de segurados ou da quantidade de remuneração que deixou de ser registrados em títulos próprios.

Portanto, basta que a empresa deixe de registrar, em títulos próprios de sua contabilidade, toda a remuneração de apenas um segurado a seu serviço, para que fique configurada a infração à legislação previdenciária.

Cumprе ressaltar que a própria empresa reconhece que a premiação concedida aos segurados empregados é remuneração, pois afirma, no item 21 de sua peça recursal (fls. 202), que “*tal parcela, muito embora remuneratória, não é creditada habitualmente aos segurados empregados da dependente*” (grifei).

Ou seja, ela apenas defende que, por não ser habitual a remuneração, não incide contribuições previdenciárias.

A recorrente alega, ainda, ilegalidade e inconstitucionalidade da contribuição ao SAT, ao Salário Educação, ao INCRA, e da utilização da taxa SELIC para fins tributários.

Contudo, não é objeto do presente processo administrativo fiscal lançamento de contribuições ao SAT ou aos Terceiros, e nem foi utilizada, no presente AI, a taxa SELIC.

Portanto, tais matérias são estranhas ao processo sob análise e totalmente impertinentes ao objeto do AI em discussão, motivo pelo qual não conheço de tais argumentos.

A autuada alega que não infringiu a legislação previdenciária, ressaltando que não agiu com qual quer dolo ou no intuito de fraudar a arrecadação da Previdência Social.

Contudo, a infração foi cometida e o auto não pode ser cancelado, como quer a recorrente, pois conforme estabelecido pelo CTN em seu art. 136, “*Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infração da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

Mister lembrar que o descumprimento de obrigações legais, sejam elas acessórias ou principais, sempre prejudica o erário. E é com o objetivo do melhor funcionamento da administração tributária, para que não se faça letra morta à lei e se evite a sonegação fiscal em massa é que o legislador impôs a penalidade pecuniária ao sujeito passivo que vilipendia obrigação legal a todos imposta.

E, conforme demonstrado acima, a recorrente infringiu a norma previdenciária ao deixar de registrar, em títulos próprios de sua contabilidade, toda a remuneração paga a todos os segurados a seu serviço.

Com relação à multa aplicada, entendo que não restou comprovado, nos autos, a ocorrência da circunstância agravante prevista no inciso II, do art. 290, do RPS.

Verifica-se que a empresa não registrou os valores relativos à premiação concedida aos segurados a seu serviço em títulos próprios de sua contabilidade por entender que o pagamento de tais valores não é fato gerador da contribuição previdenciária, não restando demonstrado que tal conduta configura dolo, fraude ou má-fé.

Assim, entendo que não cabe o agravamento da penalidade aplicada promovido pela autoridade autuante.

A autuada requer, por fim, que seja recolhido o pedido de encaminhamento de representação por inexistência de crime contra a ordem tributária ou que seja sobrestado o encaminhamento da representação ao Ministério Público Federal, por crime fiscal, até o trânsito em julgado administrativo.

Entretanto, não cabe manifestação a respeito da oportunidade em que a auditoria fiscal deveria efetuar a citada representação, pois o lançamento não guarda qualquer relação de dependência com o possível ilícito praticado.

Ademais, a auditoria fiscal agiu no estrito dever funcional, uma vez que tomou ciência da ocorrência, em tese, de crime de apropriação indébita previdenciária tipificado no art. 168-A, § 1º, I do Código Penal.

Também não cabe nesta instância administrativa discutir a ocorrência ou não de crime, devendo a recorrente apresentar suas alegações perante o órgão competente para a apuração do ilícito.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

Voto por CONHECER DO RECURSO para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, no sentido de retificar a penalidade aplicada, retirando-se a gradação prevista no inciso II, do art. 292, do Decreto 3.048.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora