



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 19515.000581/2008-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-010.508 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2021
Recorrente JOHNSON E JOHNSON COMÉRCIO DISTRIBUIÇÃO LTDA
(INCORPORADA POR JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA
E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA A SAÚDE LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

RELAÇÃO DE CORRESPONSÁVEIS. INEXISTÊNCIA DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ESCOPO MERAMENTE INFORMATIVO.

A Relação de Corresponsáveis - CORESP, o Relatório de Representantes Legais - RepLeg e a Relação de Vínculos -VÍNCULOS, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Súmula CARF n.º 88).

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (p. 166) interposto em face da decisão da 13ª Tuma da DRJ/SP1, consubstanciada no Acórdão nº 16-25.365 (p. 143), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, mas cancelou, de ofício, a multa referente às contribuições das competências de 01/1999 a 11/2000 em razão da decadência, nos termos da Súmula Vinculante nº 08 do STF, bem como retificando os valores lançados quanto à alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — SAT/GILRAT conforme planilha apresentada pela Fiscalização e excluindo os valores referentes aos TERCEIROS.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 2) do qual a Contribuinte foi cientificada em 08/12/2006 (p. 2), com vistas a exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

1. O presente processo (na origem AI DEBCAD nº 37.013.702-7) trata de infração ao artigo 32, inciso IV, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97, regulamentada pelo Decreto 3.048/99 e alterações posteriores, uma vez que, de acordo com o Relatório Fiscal da Infração de fls. 07, a empresa apresentou GFIP — Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informação à Previdência Social, nas competências de 01/1999 a 12/2005, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, deixando de informar o valor dos prêmios, através de cartão eletrônico fornecido pela empresa "Incentive House S/A" (CNPJ 00.416.126/0001-41- matriz e filiais com CNPJ finais 0003-21 e 0006-74), considerados, pela Fiscalização, como parcelas integrantes do salário-de-contribuição.

1.1. A multa aplicada está prevista no artigo 32, § 50 da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 284, inciso II do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, com valor atualizado pela Portaria MPS nº 342/2006, em função do disposto nos artigos 92 e 102, ambos da Lei d. 8.212/91 e art. 373 do Decreto 3.048/99. O montante da multa corresponde a R\$ 1.547.732,18 (um milhão, quinhentos e quarenta e sete mil, setecentos e trinta e dois reais e dezoito centavos), relativo a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição apurada sobre os fatos geradores não declarados, limitada, por competência, aos valores previstos no § 4º do art. 32 da Lei 8.212/91 (em função do número de segurados da empresa). O cálculo da multa está detalhado no Relatório Fiscal da Multa de fls. 08 e nos Anexos de fls. 09/15.

2. A autuada apresentou defesa tempestiva, razões às fls. 35/49, acompanhada dos documentos de fls. 50/105 argumentando, em síntese:

2.1. Preliminarmente aponta necessidade de sobrestamento do julgamento do presente auto de infração em função da existência de lançamentos relativos às correspondentes obrigações acessórias. Neste sentido requer o sobrestamento deste auto "até que se conclua o julgamento das NFLDs nº 37.041.674-0; 37.041.675-9; 37.041.676-7 e 31.041.677-5...".

2.2. Em seguida alega que não houve omissão de informações nos registros contábeis uma vez que os pagamentos em questão, considerados pela fiscalização como salário ou remuneração, não integram a base do salário de contribuição e, portanto, nada foi omitido.

2.3. Acrescenta que não há demonstração de que os pagamentos são remuneração (faltam as características de habitualidade e não liberalidade); o fato descrito pela fiscalização não se subsume à norma e assim tais pagamentos não estão sujeitos à tributação.

2.5. Visando demonstrar a pertinência de sua alegação discorre sobre o conceito trabalhista de remuneração (transcreve o art. 457, § 1º da CLT); de gratificações e de prêmios acrescentando doutrina trabalhista sobre tais conceitos, bem como posicionamento do TST; destaca que as gratificações e prêmios concedidos por mera liberalidade e sem a característica de habitualidade não integram o salário, nem, conseqüentemente, a remuneração e, da leitura dos arts 22, I, 28, § 9º, "e", item 7, todos da Lei 8.212/91, depreende-se que as contribuições não podem colher os valores em questão como base de cálculo; inclui jurisprudência do STJ; afirma que os documentos acostados comprovam a natureza de prêmios sem habitualidade ou periodicidade, concedidos por mera liberalidade e conclui que não integram o salário ou remuneração dos empregados.

2.3. Neste sentido, afirma que os pagamentos de prêmios e gratificações através de cartões não podem ser enquadrados como remuneração, pois devido às suas características, se enquadram na exceção prevista no item 7 do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 que transcreve.

2.4. Conseqüentemente, argumenta que não agiu com fraude, não houve omissão de informações e sim "recolhimento com base naquilo que tem a impugnant por correto".

2.5. Argumenta irregularidade formal da autuação; afirma que o ato administrativo deve ser motivado conforme previsto no art. 50, II da Lei 9.784/99 e que o Auditor Fiscal não observou o princípio da motivação, pois expôs de forma muito abrangente, não permitindo à empresa reconhecer as razões que o levaram a considerar os pagamentos como remuneração, prejudicando o exercício da ampla defesa e do contraditório.

2.6. Contesta a relação de "co-responsáveis" e relação de vínculos" alegando que "de fato todos possuíam poderes de representação em seus cargos de gerência ou diretoria, mas nunca foram sócios efetivamente" (fls. 307), requerendo que nela conste a correta qualificação; reproduz o art. 135 do CTN e rebate a responsabilização das pessoas arroladas nos mencionados anexos; acrescenta que a mera inadimplência não configura ato que acarreta responsabilização; que esta só é possível após comprovação (reproduz posicionamento do STJ); afirma que não é possível a aplicação do art. 124, II do CTN cumulativamente com o art. 13, § único da Lei 8.620/93 e que a responsabilidade solidária só pode ser aplicada quando presentes os requisitos do art. 135, II do CTN, o que não ocorreu no presente caso. Conclui afirmando que não deve ser mantida as relações de co-responsáveis e de pessoas com vínculo, mas que se decidido em sentido contrário deverá ser determinada a correção das listagens.

2.7. Em seu pedido, pelo exposto, requer o sobrestamento do presente auto até o julgamento das "NFLDs nº 37.041.674-0; 37.041.675-9; 37.041.676-7 e 31.041.677-5" (sic); que se declare a improcedência do presente auto de infração e a exclusão dos nomes constantes nas listas de co-responsáveis e de vínculo com a empresa.

3. Em análise prévia ao julgamento, o então Serviço do Contencioso Administrativo solicitou à Fiscalização (fls. 108) esclarecimentos e recálculo da multa, se pertinente.

3.1. Foi solicitado que a Fiscalização esclarecesse, em suma, qual o período da multa, se a remuneração considerada refere-se somente a empregados ou abrange os contribuintes individuais, e, ainda, quanto ao valor da multa aplicada, se, originariamente, foi calculada considerando a contribuição destinada a Terceiros, uma vez que o art. 32, IV, §§3º e 50 da Lei nº 8.212/91 faz referência, somente, às "contribuições previdenciárias".

3.2. Em atendimento, a Fiscalização apresentou informação às fls. 109, da qual se destaca o abaixo transcrito, e sugeriu a retificação do lançamento conforme planilhas de fls. 110/118.

"Tendo em vista os questionamentos e orientações trazidas pelo Serviço de Contencioso Administrativo às fls. 108 do processo referente ao AI DEBCAD 37.013.702-7, temos a informar que:

I — A multa aplicada, correspondente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada teve o seu montante alterado levando-se em consideração que no levantamento original não foi excluída a contribuição devida a Terceiros e houve alteração das alíquotas SAT consideradas nas NFLD's 37.041.674-0; 37.041.675-9 e 37.041.676-7, por força de decisão do STJ ao apreciar o Recurso Especial no. 768.843 movido pelo contribuinte.

2 — Em anexo segue Planilha "AI 68 JJ RETIFICADA" (fls. 110) com o total das bases de cálculo originais e retificadas consideradas por competência, e o valor da multa aplicada original e retificado.

3 — Ressalta-se, por fim, que a presente autuação é decorrente da não declaração em GFIP dos valores referentes ao pagamento de "premiação" a segurados empregados e contribuintes individuais por intermédio da Incentive House, no período de janeiro de 1999 a dezembro de 2005 levantados através das NFLD's 37.041.674-0; 37.041.675-; 37.041.676-7 e 37.041.677-5, conforme planilha "COMPOSIÇÃO DOS VALORES RETIFICADOS" (fls. 111/118).

4 — Assim sendo, a multa aplicada correspondente ao valor de R\$ 1.547.732,18 (um milhão, quinhentos e quarenta e sete mil, setecentos e trinta e dois reais e dezoito centavos) fica alterada para R\$ 1.490.520,72 (um milhão, quatrocentos e noventa mil, quinhentos e vinte reais e setenta e dois centavos)." (grifamos)

3.3. Recebido os autos por esta DRJ, conforme consta do Despacho nº 147/2008 (fls. 12/125), foi verificado que o contribuinte não havia sido cientificado do expediente de fls. 108, nem da informação fiscal e planilhas de retificação da multa (fls. 109/118), razão pela qual o processo foi encaminhado visando as providências no sentido de realizar a necessária intimação e que de fato foi consumada (fls. 126 e segs). Por não constar manifestação da empresa, os autos retornaram à esta DRJ (fls. 132).

4. Em 02/04/2009 o contribuinte protocolou petição (fls. 135/138) requerendo a retificação do valor da multa com a observação do modelo determinado pela Medida Provisória nº 449/2008, sob pena de infração ao art. 106 do CTN.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, mas cancelou, de ofício, a multa referente às contribuições das competências de 01/1999 a 11/2000 em razão da decadência, nos termos da Súmula Vinculante nº 08 do STF, bem como retificando os valores lançados quanto à alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — SAT/GILRAT conforme planilha apresentada pela Fiscalização e excluindo os valores referentes aos TERCEIROS, nos termos do susodito Acórdão nº 16-25.365 (p. 143), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

Ementa:

INFRAÇÃO. Constitui infração a empresa deixar de informar mensalmente por meio da GFIP/GRFP, os dados cadastrais, todos os fatos geradores, as bases de cálculo e os valores devidos da contribuição previdenciária, bem como outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS.

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE DO STF. A Súmula Vinculante nº 8 do STF declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91 que tratam de

prescrição e decadência, razão pela qual deve ser aplicado o prazo decadencial de cinco anos, previsto no CTN.

Tendo em vista a natureza tributária das contribuições destinadas aos terceiros, ficam afastadas as disposições infralegais que determinavam a aplicação do prazo decadencial de dez anos.

SUPERVENIÊNCIA DE PARECER. O Parecer PGFN/CAT 1.617/2008 aprovado pelo Sr. Ministro do Estado da Fazenda vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil à tese jurídica fixada (art. 42 da Lei Complementar nº 73/1993).

MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO. Motivação é a descrição do motivo, integra a forma do ato administrativo, diz respeito à formalidade do ato; é obrigatória em todos os atos vinculados e na maioria dos discricionários.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. A relação de co-responsáveis e de vínculos atende ao disposto no inciso I, do parágrafo 5º do artigo 2º da Lei 6.830/80, não implica nenhuma cobrança imediata e servirá apenas na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa e execução fiscal, quando eventual responsabilidade será devidamente apurada.

LEGISLAÇÃO/SUPERVENIENTE. ALTERAÇÃO NOS CÁLCULOS E LIMITES DA MULTA. APLICAÇÃO DA NORMA MAIS BENÉFICA.

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, "c", do CTN).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão de primeira instância em 23/08/2010 (p. 160), a Contribuinte, em 17/09/2010 (p. 166), apresentou o seu recurso voluntário (p. 166), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese: (i) aplicação da penalidade mais benéfica, em face das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/09, (ii) improcedência da relação de co-responsáveis e de vínculos, (iii) contagem do prazo decadencial pela regra do art. 150, § 4º do CTN, (iv) sobrestamento do julgamento do presente processo até decisão final no PAF referente ao descumprimento da obrigação principal, (v) impossibilidade dos prêmios pagos integrarem a base de cálculo da contribuição previdenciária e (vi) nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa em face da ausência de descrição dos fatos impositivos.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme se verifica do relatório supra, trata-se, o presente caso, de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

A Contribuinte, em sua peça recursal, defende os seguintes pontos:

(i) aplicação da penalidade mais benéfica, em face das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/09;

(ii) improcedência da relação de co-responsáveis e de vínculos;

(iii) contagem do prazo decadencial pela regra do art. 150, § 4º do CTN;

(iv) sobrestamento do julgamento do presente processo até decisão final no PAF referente ao descumprimento da obrigação principal;

(v) impossibilidade dos prêmios pagos integrarem a base de cálculo da contribuição previdenciária e

(vi) nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa em face da ausência de descrição dos fatos impositivos.

Passemos, então, à análise dos argumentos de defesa da Recorrente.

Da Aplicação da Penalidade Mais Benéfica

Neste ponto, pugna a Recorrente pela aplicação da penalidade mais benéfica, em face das alterações promovidas pela Lei nº 11.941/09.

Trata-se de matéria já apreciada pelo órgão julgador de primeira instância, o qual concluiu que, *nestas condições, ratifica-se que a multa do presente Auto de Infração relativo à obrigação acessória futuramente deverá ser apreciada em conjunto com os créditos previdenciários das obrigações principais (DEBCAD nº 37.041.674-0; 37.041.675-9; 37.041.676-7 e 31.041.677-5), sabendo-se que a comparação das multas aplicadas nesses lançamentos com a legislação atual, potencialmente mais benéfica ao contribuinte nos termos do artigo 106 do CTN, somente poderá ser efetivada quando da liquidação do crédito.*

Neste esboço, não há qualquer provimento a ser dado ao recurso voluntário neste particular, sendo certo que, conforme decidido por aquele Colegiado, deverá a Unidade de Origem, se for o caso, aplicar a multa mais benéfica para a Contribuinte, quando do pagamento do crédito tributário objeto do presente processo administrativo.

Da Relação de Co-Responsáveis e de Vínculos

Neste ponto, defende a Recorrente que, *inexistindo qualquer prova nos autos do processo administrativo que comprove a ocorrência de hipótese de responsabilidade de terceiros, estes nomes devem ser excluídos da NFLD.*

Sobre o tema, o Enunciado de Súmula CARF nº 88 dispõe que:

Súmula CARF nº 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Neste esboço, não há qualquer provimento a ser dado ao recurso voluntário neste particular.

Da Decadência

A Recorrente opõe como fato impeditivo à validade do auto de infração o transcurso do prazo legal de decadência de cinco anos, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Ocorre que, tratando-se de lançamento de multa isolada – e não de tributo sujeito ao lançamento por homologação – o termo inicial será aquele estabelecido pelo art. 173, I do CTN, nos termos da Súmula CARF nº 148:

Súmula CARF nº 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Assim, já tendo a DRJ reconhecido a perda do direito de o Fisco constituir parte do crédito tributário em face do transcurso do lustro decadencial nos termos do art. 173, I, do CTN, impõe-se negar provimento ao recurso voluntário neste particular.

Da Nulidade do Auto de Infração

Neste ponto, a Recorrente defende que *a NFC foi constituída à revelia de uma fundamentação clara e precisa; situação que prejudicou o devido processo legal administrativo. A generalidade existente no ato administrativo impossibilitou a ampla produção de provas, face o alargamento semântico atribuído à conjuntura da incidência.*

Prossegue aduzindo que *a delegacia ré não investigou a razão da concessão dos "cartões eletrônicos", nem a qualidade jurídica dos beneficiários. Deixou também de observar a habitualidade e frequência das concessões; fatos demasiado importantes à verificação da incidência.*

Sobre o tema, o órgão julgador de primeira instância destacou e concluiu que:

9.4. No presente processo, através do Relatório Fiscal da Infração, Relatório Fiscal de Aplicação da Multa e planilhas, fls. 07/15 e 109/118, é clara a constatação da presença do conjunto de circunstâncias fáticas, da hipótese de descumprimento da obrigação acessória legalmente prevista (motivo e motivação), assim como da norma legal pertinente (além do Relatório Fiscal de Aplicação da Multa, vide também a folha de rosto do auto de infração).

9.5. Ainda, pelo exposto, confirma-se que não há imprecisão no enquadramento da remuneração (base de cálculo) e da multa, nem há falta de todos os elementos essenciais à exata descrição da infração, inclusive retificada, demonstrada e informada ao contribuinte (fls. 109/118). A Fiscalização demonstrou, claramente, nos relatórios bem como nas planilhas e demais anexos e possibilitou à empresa a compreensão da origem da exigência lançada. Tais relatórios e planilhas discriminam, de forma clara e precisa, a infração cometida, os valores devidos e os períodos a que se referem, propiciando à Impugnante o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

9.6. Deste modo, não merece guarida a alegação em comento.

Pois bem, razão não assiste à Recorrente neste particular!

De fato, não obstante as robustas alegações da Contribuinte neste particular, analisando-se o lançamento fiscal, notoriamente o auto de infração propriamente dito e seus anexos, verifica-se que esta contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos incisos de I a VI e, principalmente, aquelas necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa da autuada.

O art 10 do Decreto nº 70.235/72 assim dispõe:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

No presente caso, o Auto de Infração identificou as irregularidades apuradas e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o lançamento fiscal, o que foi feito de forma clara, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, sendo, assim, improcedente as alegações de que a fiscalização não teria motivado à autuação, o que foi feito de maneira clara no Auto de Infração.

Tanto é verdade, que a interessada refutou, de forma igualmente clara e precisa, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua impugnação, na qual a autuada expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, não só suscitando preliminares, mas discutindo o mérito da lide, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

Ressalta-se que, na fase de impugnação, o ônus da prova continua sendo do contribuinte. De acordo com o sistema de repartição do ônus probatório adotado pelo Decreto nº 70.235/1972, norma que rege o processo administrativo fiscal, conforme dispõe seu artigo 16, III, e de acordo com o artigo 373 do Código de Processo Civil, aplicável à espécie de forma subsidiária, cabe ao impugnante fazer a prova do direito ou do fato afirmado na impugnação, o que, não ocorrendo, acarreta a improcedência da alegação.

Inclusive, consta no art. 28, do Decreto nº 7.574/2011, que regulamentou, no âmbito da RFB, o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, que é do interessado o ônus de provar os fatos que tenha alegado.

Portanto, improcedentes as alegações dos impugnantes de que caberia a fiscalização o ônus da prova e de que teria havido parcialidade da investigação fiscal, porque faltaria perseguir a verdade material dos fatos.

Assim, não pode justificar a nulidade do presente lançamento o fato de a Autoridade Fiscal não ter acatado os documentos apresentados pela Contribuinte, posto que a aceitação ou não dos mesmos, depende dos critérios de avaliação utilizados na análise desses documentos, à luz da legislação de regência.

Ademais, mesmo que a fiscalização não tivesse analisado todos os documentos, esse fato em nada prejudicaria a Recorrente, posto que a impugnação e os documentos anexados a ela, assim como todos os documentos carreados aos autos, estão sendo analisados na fase de julgamento.

Observe-se que os princípios do contraditório e da ampla defesa são cânones constitucionais que se aplicam tão somente ao processo judicial ou administrativo, e não ao procedimento de investigação fiscal. A primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência, independentemente da participação do contribuinte.

A partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, com a instauração do litígio e formalização do processo administrativo, é assegurado ao contribuinte o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

No que tange o princípio da verdade real dos fatos, vale considerar que, se por um lado a verdade material constitui-se em princípio que norteia o julgamento do processo administrativo, tanto que todos os argumentos e documentos apresentados pela Contribuinte são aqui apreciados, com a necessária fundamentação e esclarecimentos que se fizerem necessários, observando-se cabalmente a legislação que disciplina o PAF e os princípios da ampla defesa e do contraditório, por outro tal premissa não desonera a apresentação da prova documental das alegações apresentadas conforme disposto na legislação tributária, uma vez que o juízo da autoridade julgadora é resultado da análise de todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, além do que o ônus da prova é do contribuinte e por isso cabe ao mesmo comprovar a existência dos dados informados.

Por sua vez, a Autoridade Fiscal é uma mera executora de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade da legislação, mas sim verificar o seu fiel cumprimento, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de possíveis inconstitucionalidades ou ilegalidades das normas vigentes, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do CTN.

Os mecanismos de controle de constitucionalidade/legalidade regulados pela própria Constituição da República passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

Assim, contendo o Auto de Infração os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, especialmente no que diz respeito à descrição dos fatos e ao enquadramento legal das matérias tributadas, e tendo o contribuinte, após ter tomado ciência dessa autuação, protocolado a sua respectiva impugnação, dentro do prazo previsto, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Quanto à declaração de nulidade do lançamento, enfatiza-se que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 - PAF, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado.

Desta forma, não prospera a alegação de nulidade do lançamento.

Do Vínculo com o Processo Administrativo Fiscal decorrente do Descumprimento da Obrigação Principal – Análise de Mérito

Conforme se verifica do relatório supra, trata-se, o presente caso, de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

A Contribuinte, em sua peça recursal, destaca que:

Nada obstante o julgamento em primeira instância administrativa dos lançamentos das contribuições que são base para imposição da multa ora discutida, este processo administrativo deve ser sobrestado até o julgamento final dos demais.

Isso porque nos outros lançamentos (NFLDs 37.041.674-0, 37.041.675-9, 37.041.676-7 e 31.041.677-5) se discute a existência do crédito tributário que é base de cálculo da multa discutida neste processo.

Somente com o julgamento definitivo daqueles processos é que existirá certeza sobre a base para cálculo da multa discutida neste processo administrativo, trata-se, portanto, de questão incidente de necessária solução.

Diante disto, a Recorrente requer que o andamento deste processo administrativo seja sobrestado até julgamento final das NFLDs acima arroladas.

Verifica-se, pois, que o caso ora em análise é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária.

Assim, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Pois bem!

Em relação ao processo decorrente do descumprimento da obrigação principal – PAF 19515.000586-2008-04 – tem-se o respectivo recurso foi julgados nesta mesma sessão de julgamento, tendo sido dado provimento ao mesmo, nos seguintes termos:

Dos Valores Pagos ou Creditados pela Recorrente por meio dos Programas de Premiação

Informa a autoridade administrativa fiscal que constituem fatos geradores dos tributos ora lançados, os valores pagos aos segurados empregados e a contribuintes individuais por meio de cartões de premiação, fornecidos pela empresa Incentive House S/A - CNPJ. 00.416.126/0001-41 com as denominações "FLEXCARD; PREMIUM CARD; PRESENTE PERFEITO; TOP PREMIUM e TOP PREMIUM TRAVEL". Os valores de prêmios repassados aos segurados são nominais e têm natureza remuneratória, pois foram utilizados como estímulo ao incremento de produtividade, ou seja, são valores pagos visando melhoria na qualidade e produção do trabalho. Isto posto, devem integrar a base de cálculo para incidência de contribuição previdenciária, conforme determina a Lei 8.212/91, em seu art. 28, incisos I e III por trata-se de remuneração pelo trabalho.

A Recorrente, por sua vez, defende que através de empresas especializadas (Marketing de Incentivo), desenvolveu políticas de recursos humanos objetivando a motivação de seus colaboradores. Não se tratavam de programas de majoração de produção, mas de campanhas de elevação da estima laboral. Os requisitos de elegibilidade à premiação eram dissociados da relação de trabalho, centrando-se em situações paralelas ao cotidiano laboral.

Destaca que o primeiro programa desenvolvido tinha como requisito à elegibilidade a elaboração de "ideias" desconectadas da atividade desenvolvida. A campanha

beneficiava a "ideia" aproveitada pela empresa, desde que dissociada do contexto laboral desenvolvido pelo colaborador. O empregado da produção que tivesse "ideia" para melhorar o fluxo do refeitório, por exemplo, seria beneficiado pelo programa, como prova. Outro programa desenvolvido beneficiava os colaboradores com 25 anos de atividades prestadas. O benefício não era continuado, habitual ou periódico; porém deferido em única prestação no exato momento da satisfação do requisito, como prova. O terceiro programa desenvolvido, alcunhado de "comprador misterioso", objetivava a premiação de vendedores que privilegiassem os produtos da Recorrente em detrimento da concorrência, em compras dissimuladas. Pesquisador vinculado às empresas contratadas pela Recorrente simulavam aquisições em farmácias e postos de vendas, avaliando a qualidade da exposição e preferência pela indicação e comercialização dos produtos Johnson & Johnson. Os beneficiados não eram colaboradores da Recorrente, mas empregados de revendedores dos seus produtos.

Pois bem!!

Acerca dos requisitos para incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento de determinada verba, socorro-me aos escólios do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, objeto do Acórdão nº 2201-004.073, in verbis:

Sobre os requisitos da incidência tributária em análise, já nos pronunciamos no sentido de que, como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattara Gomes e Karina Alessandra de Mattara Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente,

que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebe-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Todo o resto, remuneração não é!

Como se vê, e em resumo, a verba paga tem natureza remuneratória quando: presentes: i) o caráter contraprestacional; ii) o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, iii) o caráter de interrupção do contrato de trabalho; iv) ou o dever legal ou contratual do pagamento. Nesses, e somente nesses casos, a verba recebida diretamente do empregador terá natureza salarial. A essa verba, se acresce a gorjeta, e teremos assim, as verbas remuneratórias.

Neste esboço, não se pode admitir que um valor pago quando o trabalhador tiver uma ideia, qualquer ideia seja ela sobre seu trabalho ou não e sendo essa ideia considerada boa e útil pelo seu empregador, ou, ainda, o pagamento de um valor único pelo reconhecimento de longos anos de serviços prestados, tenham natureza remuneratória.

Ao contrário, os valores pagos / creditados pela Contribuinte no caso em análise possuem nítido caráter premial, nítido caráter de fomento criativo. Cristalino incentivo a participação do indivíduo na sociedade, na empresa, na coletividade. Não é pagamento pelos serviços prestados por força do contrato de trabalho.

De fato, não se tratam de remuneração ou rendimentos do trabalho, dado o seu caráter potestativo, que torna o ato unilateral de concessão do prêmio uma prerrogativa exclusiva da empresa. Portanto, não são verbas que se insiram ou decorram diretamente do contrato de trabalho.

Neste contexto, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, cancelando-se o lançamento fiscal.

Neste esboço, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada no processo referente ao descumprimento da obrigação principal e que, no referido processo, os fatos geradores apurados pela fiscalização foram cancelados nos termos acima declinados, impõe-se o provimento do recurso em análise, com o consequente cancelamento do crédito tributário lançado.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o lançamento fiscal, em razão do cancelamento da respectiva base de cálculo nos autos do PAF 19515.000586-2008-04, referente à exigência da obrigação principal.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior