



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

**Processo n°** 19515.005891/2009-65  
**Recurso n°** 001.776 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-01.776 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de abril de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD  
**Recorrente** BORLAND LATIN AMERICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/91. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Todos os fatos geradores apurados pela fiscalização houveram por ocorridos em período ainda não vitimado pela algozaria do instituto da decadência tributária.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PAGO EM DESACORDO COM A LEI. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, quando não disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, se subsume no conceito legal de Salário de Contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

MULTA DE MORA. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INOCORRÊNCIA.

Não constitui confisco a imputação de penalidade pecuniária em razão de não cumprimento tempestivo de obrigação de natureza tributária.

Foge à competência deste colegiado a análise da adequação das normas tributárias fixadas pela Lei n° 8.212/91 às vedações constitucionais ao poder de tributar previstas nos artigos 145 e 150 da CF/88.

RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

O benefício da retroatividade benigna encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN somente é de ser observado quando uma nova lei cominar a uma determinada infração tributária uma penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração em realce.

Impondo a lei nova penalidade mais gravosa à infração objeto da autuação, não há que se falar em retroatividade benigna.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Vera Kempers de Moraes Abreu que entenderam aplicar-se o art. 150, parágrafo 4º do CTN para todo o período.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Vera Kempers de Moraes Abreu e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004.

Data da lavratura da NFLD: 21/12/2009.

Data da Ciência da NFLD: 22/12/2009.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, tendo como fatos geradores as remunerações pagas a contribuintes individuais não incluída em folhas de pagamento e não declaradas em GFIP, bem como as remunerações pagas a segurados empregados a título de "Previdência Privada Suplementar", pagas em desacordo com a legislação de regência, além das contribuições previdenciárias a cargo dos próprios segurados obrigatórios do RGPS, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 49/56.

Informa a Autoridade Lançadora que, ao ser examinada a contabilidade da empresa, os arquivos digitais apresentados (balancetes e Livros Diário e Razão), as contas 21409 - INSS Autônomos a Recolher, 55205 - Serviços Temporários PF e 55517 - Previdência

Social Autônomos, constatou-se a existência de pagamentos realizados a contribuintes individuais que não foram declarados nas GFIP ou nas folhas de pagamentos mensais, os quais figuram como bases de cálculo de contribuintes individuais incluídas no Levantamento CI.

Apurou, também, a fiscalização a existência de gastos distintos com Plano de Previdência Privada, registrados nas contas de despesa de Previdência Privada (contas 51113, 53113, 54114, 55114, 57114) e despesa de Previdência Privada Suplementar (contas 51114, 53114, 54115, 55115, 57115). Verificou-se que, enquanto todos os empregados figuravam como beneficiários do plano de Previdência Privada "básico", o mesmo não acontecia com o plano de Previdência Privada Suplementar, não restando comprovado por parte da empresa que a totalidade dos empregados e dirigentes eram também beneficiários deste plano.

Constatou a fiscalização que os valores lançados nas contas de Previdência Privada Suplementar correspondiam a meras provisões, sendo que os efetivos pagamentos aconteceram efetivamente em algumas poucas competências, com maior aporte de recursos nos meses 01/2004, 04/2004, 07/2004 e 10/2004.

Tendo em vista que a legislação previdenciária somente exclui da base de cálculo das contribuições previdenciárias o valor pago pelo empregador a título de previdência complementar quando o benefício for extensível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, diante do não cumprimento de requisito essencial, os valores pagos a título de Previdência Privada Suplementar foram considerados base de cálculo de contribuições previdenciárias, incluídos no Levantamento PP.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 59/86, cortjada pelos documentos a fls. 87/261.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP lavrou Decisão Administrativa corporificada no Acórdão a fls. 295/310, espancando as alegações de defesa, julgando dessarte procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 16/02/2011, conforme Aviso de Recebimento - AR, a fl. 314.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 317/341, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que se operou a decadência dos fatos geradores ocorridos nas competências janeiro a novembro/2004;
- Que a Fiscalização não indicou quais funcionários da Impugnante não teriam aderido ao plano de Previdência Privada Complementar. Aduz que todos os empregados fizeram a opção pelo citado plano e receberam pagamentos a este título;
- Que mesmo se comprovado que o plano de previdência privada complementar não teria sido disponibilizado à totalidade de seus

empregados, ainda assim o benefício concedido não poderia sofrer incidência de contribuições previdenciárias dada a sua natureza que é a própria prestação previdenciária;

- Que houve erro na fixação do percentual de multa de mora, eis que não foram observados os limites previstos na Lei nº 11.941/09. O percentual de multa aplicado (24%) está acima do limite imposto pelo art. 61 da Lei 9.430/96 que é de 20%;
- Que a multa aplicada afronta o princípio da proporcionalidade e a capacidade contributiva do Contribuinte;

Ao fim, requer que seja cancelada a autuação objeto do presente Processo Administrativo Fiscal.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## **Voto**

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 16/02/2011. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 17 de março do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do Recurso, dele conheço.

### **2. DAS PRELIMINARES**

#### **2.1. DA DECADÊNCIA**

Insurge-se o Recorrente em face do presente lançamento forte na alegação de decadência do direito da fazenda pública de constituir o crédito tributário em apreciação.

Razão não lhe assiste.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

**Súmula Vinculante nº 8** - “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urgem serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 173. 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;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

O entendimento majoritário que permeia esta 2ª Turma Ordinária, em sua escalação titular, se inclina à tese de que, ao lançamento de contribuições previdenciárias cujas rubricas qualificadoras dos fatos geradores levantados somente poderiam ter sido apuradas mediante ação fiscal, aplica-se o regime da decadência assentado no art. 173 do CTN. Nenhum outro.

No caso vertente, o levantamento PP tem por fato gerador valores supostamente pagos a segurados empregados a título de previdência privada complementar,

rubrica essa que o próprio Recorrente admite e defende não constituir a base de incidência de contribuições previdenciárias. Logo, em relação a tal rubrica, não houve qualquer recolhimento prévio da exação em tela e a sua apuração pelo Fisco demandaria sempre a instauração de procedimento fiscal. Inaplicável, portanto, o preceito inscrito no §4º do art. 150 do CTN.

Quanto ao levantamento CI, o Relatório de Documentos Apresentados a fl. 10, assim como o Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados, a fls. 11/12, demonstram que nas competências objeto do lançamento, diga-se janeiro e março de 2004, não houve qualquer recolhimento prévio, tampouco apropriação de valores recolhidos, circunstância que, igualmente, afasta a incidência do preceito legal mencionado no parágrafo anterior.

De outro eito, conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN.

Igualmente, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido no parágrafo anterior, entende este relator que o lançamento encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como mera condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não, atributo de sua existência.

Ultrapassadas estas breves considerações, deflui da análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN.

Cumprido focalizar, neste comenos, a questão pertinente ao *dies a quo* do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sempre que a fiscalização constatar o atraso total ou parcial no recolhimento das exações em apreço.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

*Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.*

De outro canto, o art. 30 do mesmo Diploma Legal, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelece como obrigação da empresa de recolher as contribuições previdenciárias a seu encargo e aquelas descontadas dos segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço até o dia 02 do mês seguinte ao da competência.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)*

*I - a empresa é obrigada a:*

*a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;*

*b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

No caso da competência *dezembro*, até que se expire o prazo para o recolhimento, diga-se, o dia 02 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com o adimplemento da obrigação principal. Trata-se de concepção análoga ao o princípio da *actio nata*, impondo-se que o prazo decadencial para o exercício de um direito potestativo somente começa a fluir a contar da data em que o sujeito ativo dele detentor pode, efetivamente, exercer-lo. Dessarte, a deflagração do aludido lançamento, referente ao mês de dezembro, somente pode ser perpetrada a contar do dia 03 de janeiro do ano seguinte.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial assentado no inciso I do art. 173 do CTN relativo à competência dezembro do ano xx somente terá início a partir de 1º de janeiro do ano xx + 2.

Pacificando o entendimento acerca do assunto em realce, o Superior Tribunal de Justiça assentou em sua jurisprudência a interpretação que deve prevalecer, espancando definitivamente qualquer controvérsia ainda renitente, conforme dessai em cores vivas do julgado dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497, assim ementado:

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.*

*1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.*

*2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo*

*assim, na forma do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.*

*3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.*

No caso vertente, o prazo decadencial relativo à competência dezembro de 2003 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 2005, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 2009, inclusive.

Diante de tal conjugação, tendo sido a ciência do lançamento realizada no dia 22 de dezembro de 2009, este alcançaria todos os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2003, inclusive, excluído os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano, de modo que nenhum dos fatos geradores apurados pela fiscalização no lançamento em pauta houve-se ainda por finado pela algeza do instituto da decadência tributária ora em debate.

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumpra, de plano, assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

#### **3.1. DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO**

Grassa no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº 5.452 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho. Hoje, não mais.

#### **CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT**

*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. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

*§1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

*§2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*

§3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

§3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

§4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, *Nada existe de permanente a não ser a eterna propensão à mudança*. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajustam-nas à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao

empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro. O que dizer, também, do salário do jogador de futebol não titular, que passa a temporada inteira sem ser, sequer, escalado para o banco de reserva?

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas. Assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada começou a perceber que o conceito de remuneração não mais se circunscrevia meramente à contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, tinha a sua abrangência elástica a todas as verbas e vantagens auferidas pelo obreiro em decorrência do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o trabalhador estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora possam não representar contrapartida direta pelo trabalho realizado.

Em magnífico trabalho doutrinário, Amauri Mascaro Nascimento compra essa briga, desenvolvendo uma releitura do conceito de remuneração, realçando as notas características da prestação pecuniária ora em debate:

*“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontroverso que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...*

(...)

*Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei”* Nascimento, Amauri M. , *Iniciação ao Direito do Trabalho*, LTR, São Paulo, 31<sup>a</sup> ed, 2005.

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “remuneração” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

**Constituição Federal de 1988**

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifos nossos)*

Do marco primitivo constitucional defluiu que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espancar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente a folha de salários como também sobre os “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência da base de incidência das contribuições previdenciárias aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

**Constituição Federal de 1988**

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

(...)

*§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição*

*previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

Imerso nessa ordem constitucional, ilumine-se a definição legal de Salário de contribuição aviado no art. 28 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*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) (grifos nossos)*

*II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;*

*III - para o contribuinte individual: 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 § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo segurado, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Advirta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.

Da matriz jurídica e filosófica dos aludidos dispositivos, pode-se extrair, por decorrência lógica, que se encontram compreendidos no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer vantagem concedida e/ou verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*

(...)

§9º *Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente**: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

*a) Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*b) As ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;*

*c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;*

*d) As importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*e) As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

1. *Previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;*
2. *Relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;*
3. *Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;*
4. *Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;*
5. *Recebidas a título de incentivo à demissão;*
6. *Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
7. *Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
8. *Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
9. *Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
- f) *A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*
- g) *A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- h) *As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*
- i) *A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;*
- j) *A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*
- l) *O abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- m) *Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- n) *A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- o) *As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- p) **O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar,**

***aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)***

*q) O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*r) O valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*s) O ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*u) A importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*v) Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*x) O valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Cumprido observar que, nos termos do art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção. Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido § 9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, visualizando com os olhos de ver a questão controvertida ora em debate, sob o foco de tudo o quanto até o momento foi apreciado, verificamos que a alínea 'p' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatui, de forma expressa, que não integra o Salário de contribuição o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

Fulgura virtuoso esclarecer, de molde a não gerar incertezas, que mesmo os valores pagos a título da rubrica referida no parágrafo anterior ostentam ontologicamente natureza de remuneração segundo o prisma adotado pela Lei nº 8.212/91, sendo apenas tais rubricas remuneratórias excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias por força da norma isentiva encartada no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Registre-se, por relevante, que somente quando disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes o valor das contribuições pagas pela Empresa relativa a Previdência Privada Complementar estará a salvo das garras do Fisco Federal. O pagamento de verbas a tal título, mas efetuado em desacordo com a legislação previdenciária, implicará sua exclusão da hipótese de não incidência legal aviada no art. 28, §9º, 'p' da Lei nº 8.212/91 e será considerada, para todos os fins e efeitos, parcela de remuneração integrante do conceito legal de salário de contribuição.

### 3.1.1. DOS PLANOS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA SUPLEMENTAR

Da análise da documentação apresentada pela empresa, apurou o auditor fiscal notificante a contabilização de despesas a título de Plano de previdência privada no montante de R\$ 1.687.379,54, subdivididos em contas de despesa *Previdência Privada* (R\$ 74.268,51) e *Previdência Privada Suplementar* (R\$ 1.613.111,03).

Anote-se que o próprio dispositivo legal encapsulado no art. 28, §9º, 'p' da lei nº 8.212/91, colimando evitar o desvirtuamento do benefício em apreço, remete expressamente à observância do art. 9º da CLT, o qual reza:

**Consolidação das Leis do Trabalho**

*Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.*

No exercício desse mister, constatou o auditor fiscal notificante que todos os empregados do Recorrente são beneficiários do Plano de Previdência Privada "básica". Todavia, em relação ao Plano de Previdência Privada Suplementar, não ficou comprovada a disponibilização do benefício à totalidade dos empregados e dirigentes.

Com efeito, os programas de previdência complementar caracterizam-se pela formação de um fundo privado, constituído por contribuições assíduas e ininterruptas de seus beneficiários ou de terceiros em favor destes, com o objetivo específico de compor uma determinada massa crítica de recursos, suficientes para gerar um fluxo regular e permanente de benefícios, a partir de determinada data, enquanto sobreviver o participante. Em resumo, pode-se dizer que é um sistema que acumula recursos que garantam uma renda mensal no futuro, especialmente no período em que se deseja parar de trabalhar.

Apurou a fiscalização que os valores lançados nas contas "Previdência Privada Suplementar" correspondiam a provisões para depósito em previdência privada suplementar, sendo que os efetivos pagamentos aconteceram em alguns meses somente, com aporte maior de recursos nos meses de janeiro, abril, julho e outubro de 2004, não tendo sido observado pagamento continuado, como sói ocorrer nos contratos dessa natureza.

Logo de plano, colhemos das fichas de registro de empregados a fl. 133/159, e das GFIP a fls. 161/215, que o Recorrente, no período de apuração, possuía 27 empregados registrados, todos na categoria 01 – segurado empregado. Com efeito, nos discriminativos a fls. 45/47 do vol. 4 constam, de fato, 27 beneficiários. Contudo, no demonstrativo de contribuições recebidas, a fls. 82/85 do vol. 4, constam somente 25 segurados, e não os 27 que se era de esperar, não havendo, nem mesmo, o registro de um dos administradores da empresa, diga-se, o Sr. José Rubens Moreira Tocci, que pela planilha a fl. 45 do vol. 4 teria recebido um aporte de quase 146 mil Reais, assim como o Sr. Jose Rodolfo Bacci Filho, agraciado com cerca de R\$ 42.644,82 no exercício de 2004.

De outro canto, a empresa demonstrou custear para seus segurados dois tipos de plano de previdência privada, a saber:

- a) Produto 55 - PGBL Corporate : apresentados comprovantes nos meses 01/2004 a 10/2004 e 12/2004;
- b) Produto 50 – PMEC: apresentados comprovantes nos meses 07/2004, 08/2004, 10/2004 e 11/2004

Ocorre, todavia, que inexistem nos autos qualquer elemento comprobatório que interligue os planos acima indicados às contas de despesa de Previdência Privada (contas 51113, 53113, 54114, 55114, 57114) e de despesa de Previdência Privada Suplementar (contas 51114, 53114, 54115, 55115, 57115).

Por outro lado, nenhum dos comprovantes dos meses 07/2004, 08/2004, 10/2004 e 11/2004 para o produto 50 - PMEC demonstra a contribuição da empresa para a totalidade dos segurados empregados, analisados individualmente.

Por outro viés, somando-se todos os aportes apresentados nas planilhas a fls. 45/47 do vol. 4 chega-se a um montante de R\$ 1.322.090,60 , rateados em R\$ 183.225,76 e R\$ 1.138.864,84 a título de 55-PGBL e 50-PMEC, respectivamente, enquanto que a contabilidade registra um volume de R\$ 1.687.379,54, subdivididos em contas de despesa *Previdência Privada* (R\$ 74.268,51) e *Previdência Privada Suplementar* (R\$ 1.613.111,03).

Mas não é só. Há mais. Para que haja a subsunção da rubrica em voga à hipótese de não incidência legal, constitui-se condição *sine qua non* que o benefício seja estendido a todos os segurados e dirigentes da empresa. Ora, se a lei impõe que o programa tem que ser disponível à totalidade dos empregados e dirigentes, ao empregar o legislador o

artigo definido masculino singular é de se pressupor que seja o mesmo programa para todos, e não, um programa desenhado *taylor made* para cada um dos empregados.

Acontece que a análise das planilhas acostadas a fls. 45/47 do vol. 4 dos autos não permite que se extraia qual foi o critério de concessão do benefício adotado pelo Recorrente.

Como explicar que dois empregados que tenham o mesmo salário de R\$ 5.043,00 receba um, um aporte três vezes maior que o outro? Ou que um funcionário cujo salário seja de R\$ 2.120,00 receba quase o triplo do aporte auferido por outro com salário de R\$ 2.604,00? Ou que um empregado que tenha salário de R\$ 1.271,00 receba R\$ 14.624,23 em aportes enquanto que outro, auferindo R\$ 2.085,00 mensalmente, só tenha sido beneficiado com R\$ 10.010,89 (46%)? Ou mesmo que um empregado que receba R\$ 13.406,00 por mês tenha recebido 50% mais de aportes no ano do que outro que ganha R\$ 15.353,00 ?

SALÁRIO	55-PGBL	50-PMEC	TOTAL	VARIANCIA
584,00	420,00	2.753,77	3.173,77	
1.271,00	2.250,72	12.373,51	14.624,23	146,08%
2.038,67	1.200,48	10.418,92	11.619,40	
2.085,00	1.500,72	8.510,17	10.010,89	
2.120,00	3.815,88	42.496,59	46.312,47	297,69%
2.604,00	3.124,96	12.432,11	15.557,07	
2.604,00	2.812,32	15.608,76	18.421,08	
3.126,00	1.371,96	15.312,72	16.684,68	
3.126,00	2.250,38	14.753,10	17.003,48	
3.216,00	2.250,72	14.925,05	17.175,77	
5.043,00	3.630,72	24.076,93	27.707,65	
5.043,00	5.400,75	37.244,07	42.644,82	
5.043,00	3.630,72	77.777,81	81.408,53	293,81%
5.550,00	3.995,28	26.494,41	30.489,69	
5.550,00	4.561,40	26.494,41	31.055,81	
5.550,00	9.968,44	24.965,40	34.933,84	
6.207,00	4.096,16	29.631,96	33.728,12	
6.207,00	4.468,56	29.631,98	34.100,54	
6.207,00	5.027,13	29.631,96	34.659,09	
6.207,00	4.469,56	49.027,64	53.497,20	158,61%
7.294,00	3.500,88	34.823,21	38.324,09	
9.897,00	9.500,52	39.978,84	49.479,36	
10.885,00	7.837,20	46.172,80	54.010,00	
10.885,00	14.368,32	69.452,56	83.820,88	155,20%
13.406,00	25.068,65	132.532,28	157.600,93	
13.406,00	25.068,65	193.288,58	218.357,23	149,88%
15.353,00	27.634,68	118.055,30	145.689,98	

Tais constatações corroboram as razões que deram ensejo ao presente lançamento, marcada pela constatação de que os documentos apresentados pela empresa não comprovavam a disponibilização do benefício em foco à totalidade dos empregados e dirigentes do Recorrente.

Caracterizada definitivamente a deficiência da documentação apresentada pela empresa, e constatado que a contabilidade não registrava o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, determinam as normas imperativas consignadas nos §§ 3º e 6º da Lei nº 8.212/91 que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de seus auditores fiscais, lancem de ofício a importância reputada como devida, mediante a apuração indireta da base de cálculo, transferindo-se para o sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*

No caso presente, ante a ausência de comprovação de que os valores ora em debate, lançados na contabilidade, correspondiam efetivamente a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, e que tal benefício tenha sido disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa autuada, concluiu a fiscalização pela não subsunção da verba em realce à hipótese de não incidência legal assentada na alínea 'p' do §9º do art. 28 da Lei de Custeio da Seguridade Social, não se furtando tal rubrica, portanto, à incidência das contribuições previdenciárias previstas no Diploma Legal acima mencionado.



constitui-se crime de falsidade ideológica, na forma prevista no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro.

**Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal**

***Falsificação de documento público***

*Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:*

*Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.*

*§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.*

*§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)*

*§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)*

*I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)*

*II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)*

*III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)*

*§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)*

***Falsidade ideológica***

*Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)*

*Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.*

*Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.*

Nessas circunstâncias, a não apresentação de documentos que dessem esteio substancial aos lançamentos registrados na contabilidade frustrou os objetivos da lei,

prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram impelidos a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores.

É promissor, neste momento, iluminar que os atos administrativos, assim como seu conteúdo, gozam de presunção legal *iuris tantum* de legalidade, legitimidade e veracidade.

O Mestre Hely Lopes Meirelles, em exuberante trabalho doutrinário, prelecionava que “os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração, que, nos Estados de Direito, informa toda a atuação governamental. Além disso, a presunção de legitimidade dos atos administrativos responde as exigências de celeridade e segurança das atividades do Poder Público, que não podem ficar na dependência da solução de impugnação dos administrados, quanto à legitimidade de seus atos, para só após dar-lhes execução”. (Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 1995).

Nessa vertente, avulta que a presunção de legitimidade do ato administrativo relaciona-se aos seus aspectos jurídicos. Em consequência, presumem-se, até que se prove o contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei. No entanto, essa presunção abrange também a veracidade dos fatos contidos no ato, no que se convencionou denominar de “presunção de veracidade dos atos administrativos”, do qual decorre a circunstância de serem presumidos como verdadeiros os fatos alegados pela Administração, até a prova em sentido diverso.

Na arguta visão de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a presunção de veracidade e legitimidade consiste na “conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei” (Direito Administrativo, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo). Ainda de acordo com a citada autora, “A presunção de veracidade diz respeito aos fatos. Em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.” (op. cit. pág. 191). Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao particular comprovar de forma cabal a inocorrência dos fatos descritos pelo agente público, ou circunstância que exima sua responsabilidade administrativa, nos termos dos art. 333, inciso I do Código de Processo Civil.

A presunção de veracidade dos atos administrativos decorre do princípio da legalidade estatuído no *caput* do art. 37 da *Lex Excelsior*, sendo considerada, para efeitos processuais, uma presunção legal *iuris tantum* e, dessarte, um meio de prova válido no processo.

Deflui da interpretação sistemática dos dispositivos encartados nos artigos 19, II da CF/88 e 364 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos portam consigo a presunção de veracidade atávica aos atos administrativos, ostentando estes fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

Assim, existindo no mundo jurídico um ato administrativo comprovado por documento público, passa a militar em favor do ente público a presunção de legitimidade e veracidade das informações nele assentadas. Como prerrogativa inerente ao Poder Público, presente em todos os atos de Estado, a presunção de veracidade subsistirá no processo

administrativo fiscal como meio de prova hábil a comprovar as alegações dos agentes fiscais, no exercício de sua função, cabendo à parte adversa demonstrar, ante a sua natureza relativa, por meio de documentos idôneos, a inverossimilhança dos assentamentos em realce.

Ocorre todavia que no desempenho de seu encargo não logrou a empresa coligir ao autos provas robustas aptas a afastar os sólidos alicerces sobre os quais se ergueu a vertente autuação combatida.

Inexiste nos autos qualquer indício de prova material de que os valores lançados na contabilidade se referiam a planos de previdência complementar, a não ser a própria descrição dos lançamentos. Onde estão as provas materiais que dão arrimo a esses lançamentos? Onde estão os contratos firmados com a instituição financeira?

Cite-se que os demonstrativos acostados a fls. 45/47 do vol. 4 dos autos não passam de planilhas elaboradas unilateralmente pela empresa, em computador, não possuindo elas vocação probatória alguma, valendo anotar que, sequer, encontram-se assinados pelo seu emissor.

Os boletos acostados a fls. 57/80 do vol. 4 dos autos também nada provam. A uma, por que não ostentam qualquer vinculação, a mínima que seja, com o plano de previdência privada em foco, tampouco com o seu beneficiário. A duas, porque não vêm acompanhados de qualquer comprovação de efetivo pagamento, ostentando alguns boletos, tão somente, um carimbo alusivo a “*pagamento via bank line*”, que por sua vez, igualmente, não faz prova concreta do recolhimento. Onde estão os efetivos comprovantes de pagamento?

Os demonstrativos de contribuições recebidas a fls. 82/85 do mesmo vol. 4, por seu turno, provam, igualmente, coisa alguma. Em primeiro lugar, tratam-se de cópias não autenticadas, furtando-se à formalidade essencial exigida pelo §4º do art. 7º da Portaria nº 10.875/2007, que disciplina o processo administrativo fiscal relativo às contribuições sociais de que tratam os arts. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007.

**Portaria nº 10.875, de 16/08/2007**

*Art. 7º A impugnação mencionará:*

*(...)*

*§4º As provas documentais, quando em cópias, deverão ser autenticadas por servidor da RFB, mediante conferência com os originais, ou em cartório.*

Em segundo lugar, o documento apresentado não traz qualquer assinatura do responsável pela emissão que lhe confira ares incontestes de procedência, idoneidade e responsabilidade. Documento particular produzido unilateralmente pela parte, dissociado de outras provas, não possui conteúdo probatório, consoante entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça.

*Agravo de Instrumento Nº 1.143.689 - RJ*

*Relator : Ministro SIDNEI BENETI*

*Data da Publicação: 24/06/2009*

*10- Quanto aos demais pontos, nota-se que o Tribunal de Justiça estadual reconheceu a ausência de relação mercantil entre as partes, com base nos seguintes fundamentos (fls. 260/261):*

*Da análise dos autos depreende-se que o autor nunca manteve relação negocial com a ré, tendo terceiro se passado por ele. Considerando que o autor alega um fato negativo, qual seja, a inexistência de negócio jurídico com a ré, caberia a esta o ônus de provar o contrário, isto é, que a contratação foi, de fato, efetivada pelo autor, uma vez que somente os fatos positivos podem ser provados.*

*Entretanto, a ré não conseguiu provar que o autor celebrou contrato como revendedor. **As provas carreadas aos autos são de folhas de computador sem assinatura do autor que demonstre a anuência na contratação do negócio, documentos unilaterais que não apresentam qualquer suporte probatório.** (grifos nossos)*

*Logo, caracterizada está a falha na prestação do serviço, que atingiu seu ápice com o apontamento do nome do autor junto aos cadastros de maus pagadores.*

*[...]*

*15.- Ante o exposto, nega-se provimento ao Agravo de Instrumento.*

*Publique-se. Intimem-se.*

Afinal, onde estarão os extratos emitidos pela instituição financeira, informando de forma individualizada os depósitos mensais e os saldos das contas de cada um dos beneficiários?

Diante desse quadro, tratando-se o Auto de Infração de documento público representativo de Ato Administrativo formado a partir da manifestação da Administração Tributária, levada a efeito através de agentes públicos, não há como se negar a veracidade a seu conteúdo, portando força probatória as afirmações aviadas no Termo de Autuação em apreço, a quais se mostram bastante e suficiente para fazer prova do fato afirmado.

Ostentando, todavia, tal presunção eficácia relativa, esta admite prova em contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelo Recorrente, o qual não logrou afastar a fidedignidade do conteúdo do Auto de Infração em debate. Assim, havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor desta presunção.

Nas oportunidades que teve de se manifestar nos autos do processo, o Recorrente ficou inerte, não produzindo as provas necessárias à elisão do lançamento tributário que ora se edifica. Limitou-se a deduzir e contrapor alegações vazias, desprovidas de esteio em indício de prova material, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores da presente autuação, não logrando assim desincumbir-se do encargo que lhe pesava e se lhe mostrava contrário. Optou, a seu risco, por exortar asserções ao vento, as quais se mostraram insuficientes para elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária, não logrando dessarte o Recorrente produzir meios de prova hábeis a desconstituir o lançamento que ora se opera.

### 3.2. DA MULTA DE MORA

Argumenta o Recorrente que a multa aplicada afronta o princípio da proporcionalidade, do direito de propriedade dos cidadãos, da capacidade contributiva, do não confisco e o da continuidade do exercício das atividades da empresa.

O clamor do Recorrente não merece acolhida.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional assentou, em relação aos impostos, os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva do contribuinte. Nessa mesma prumada, ao tratar das limitações do poder do Estado de tributar, o art. 150 da Carta obstou, igualmente, a utilização de tributos com efeito de confisco, estatuidando *ipsis litteris*:

**Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:*

(...)

*§1º - Sempre que possível, **os impostos** terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifos nossos)*

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*IV - utilizar tributo com efeito de confisco;*

Olhando com os olhos de ver, avulta que os Princípios Constitucionais suso realçados são dirigidos, sem sombra de dúvida, aos membros políticos do Congresso Nacional, como vetores a serem seguidos no processo de gestação de normas matrizes de cunho tributário, não ecoando nos corredores do Poder Executivo, cujos servidores auditores fiscais subordinam-se cegamente ao princípio da atividade vinculada aos ditames da lei, dele não podendo se descuidar, sob pena de responsabilidade funcional.

Imerso na Ordem Constitucional positiva e eficaz, a disciplina atinente à aplicação de multa de mora decorrente do descumprimento tempestivo de obrigações tributárias principais de cunho previdenciário ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, cujos artigos 34 e 35 estatuem, de forma objetiva, que as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas a multa de mora de caráter irrelevável.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, **nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).***

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*
- d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*§1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.*

*§2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.*

*§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.*

§4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Conforme articulado, escapa da competência deste Colegiado a análise da adequação das normas tributárias introduzidas pela Lei nº 8.212/91 ao Ordenamento Jurídico às vedações e princípios constitucionais aviados nos artigos 145 e 150 da Lei Maior.

Revela-se mais do que sabido que a declaração de inconstitucionalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos constitui-se prerrogativa outorgada pela Constituição Federal exclusivamente ao Poder Judiciário, não podendo os agentes da Administração Pública imiscuírem-se *ex proprio motu* nas funções reservadas pelo Constituinte Originário ao Poder Togado, sob pena de usurpação da competência exclusiva deste.

Ademais, perfilhando idêntico entendimento como o acima esposado, a Súmula CARF nº 2, de observância vinculante, exorta não ser o CARF órgão competente para se pronunciar a respeito da inconstitucionalidade de lei de natureza tributária.

**Súmula CARF nº 2:**

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

Cumpra ainda salientar, por relevante, ser vedado aos membros das turmas de julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar o conteúdo encartado em leis e decretos sob o fundamento de incompatibilidade com a Constituição Federal, conforme determinado pelo art. 62 Regimento Interno do CARF, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

**PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009**

*Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Igualmente, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Cumpre-nos chamar a atenção para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer seqüela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Desbastada nesses talhes a escultura jurídica, impedido se encontra este Colegiado de apreciar tais alegações e afastar a multa de mora aplicada nos trilhos mandamentais da lei, sob alegação de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais, atividade essa que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

### 3.3. DA QUANTIFICAÇÃO DA MULTA

Argumenta o Recorrente ter havido erro na fixação do percentual de multa de mora, eis que não foram observados os limites previstos na Lei nº 11.941/09. O percentual de multa aplicado (24%) está acima do limite imposto pelo art. 61 da Lei 9.430/96 que é de 20%.

Não procede.

Urge, de plano, ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

#### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso vertente, o lançamento tributário sobre o qual nos debruçamos promove a constituição formal do crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos nas competências janeiro a março de 2004, ocasião em que fulgurava, vigente e eficaz, as normas atinentes à incidência de multa de mora irradiadas pelo art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Pondera com razão o Recorrente ao trazer a lume que o preceito inscrito no art. 106, II, 'c' do CTN prevê que a lei nova que comine penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária se aplica ao ato ou fato pretérito, desde que não definitivamente julgado.

Argumenta em seu juízo que a Lei nº 11.941/2009 revogou o art. 35 da Lei nº 8.212/91, remetendo à aplicação da multa conforme o art. 61 da Lei nº 9.430/96, o qual limita o percentual de multa a 20%.

Convencido da verossimilhança de sua tese argumentativa, veio aos autos o Recorrente pugnando pela incidência da novel legislação, com fundamento no princípio da retroatividade da lei tributária mais benéfica e saiu sorridente, rindo até de incêndio na creche, convicto que estava de haver logrado encontrar uma saída juridicamente fundamentada para reduzir os acessórios moratórios do tributo lançado.

A tese fomentada pelo Recorrente revelar-se-ia perfeita, não fosse por um pequeno detalhe.

No conflito aparente de leis no tempo, ao ser aplicada a lei nova a fatos pretéritos, nas situações estritas previstas na lei, ou se aplica integralmente os preceitos de uma lei ou os da outra, sendo impensável que se faça uma *colcha de retalhos legislativa*, pela incidência de parte de uma e parte da outra. Em outras palavras: Ou a lei nova retroage, com toda pletora de normas aplicáveis ao fato *in concreto*, ou se faz incidir a lei vigente à data dos fatos geradores, com todos os seus dispositivos.

Registre-se que o art. 106, II, 'c' do CTN versa sobre a retroatividade da *LEI*, e não do *DISPOSITIVO*, que cominar penalidade menos severa.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

(...)

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

(...)

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Na ocorrência ora em debate, com efeito, a Lei nº 11.941/2009, fruto da conversão da MP nº 449/2008, de fato revogou integralmente a penalidade moratória inscrita no art. 35 da Lei nº 8.212/91. Mas a lei que deu com uma mão, retirou com a outra. Se por um lado reduziu o percentual da multa moratória, incentivando dessarte a denúncia espontânea, pelo outro fez inserir no ordenamento jurídico, em ádito, uma outra penalidade, assim denominada *multa de ofício*, visando a desencorajar o inadimplemento tempestivo da obrigação tributária principal.

Assim, o atraso no recolhimento de contribuições previdenciárias que, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, era apenado somente com a multa moratória, com a novel legislação, passa a ser castigado com a multa de mora prevista no mesmo art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c.c. art. 61 da Lei nº 9.430/96. Todavia, tratando-se de lançamento de ofício, como assim se configura o presente caso, passa a incidir à espécie a multa de ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 11.941/2009, c.c. art. 44 da Lei nº 9.430/96, à razão fixa de 75%.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).*

*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. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo*

*negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)*

*§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)*

*I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a" pela Lei nº 11.488/2007)*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b" com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c" com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)*

*§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383/91.*

*§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

*§5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249/2010)*

*I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; (Incluído pela Lei nº 12.249/2010)*

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

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

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

*§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até*

*o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

Diante de tal cenário, o atraso objetivo no recolhimento de contribuições previdenciárias pode ser apenado de duas formas, a saber:

- a) De acordo com a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores, circunstância que implica a incidência de multa de mora nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, na razão variável de 24% a 50%.
- b) De acordo com a Lei nº 11.941/2009, que deu nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212/91, mas, ao mesmo tempo, instituiu uma nova penalidade para o mesmo fato jurídico, mediante a inserção do art. 35-A na Lei de Custeio da Seguridade Social, situação que importa na incidência de multa de ofício de 75%.

O cotejo entre as hipóteses acima elencadas revela que a lei vigente à data dos fatos geradores sempre se mostrará mais benéfica ao contribuinte, circunstância que justifica a não retroatividade da Lei nº 11.941/2009, uma vez que a penalidade por ela imposta se revela mais gravosa ao infrator.

Diante de tais condições, será que o Recorrente ainda prefere a incidência da lei nova?

Diante do que se coligiu até o momento, restou visível a procedência do procedimento levado a cabo pela Autoridade Fiscal, podendo se asselar, categoricamente, que a decisão vergastada não demanda, alfim, qualquer reparo.

#### **4. CONCLUSÃO**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

Processo nº 19515.005891/2009-65  
Acórdão n.º **2302-01.776**

**S2-C3T2**  
Fl. 451

---

CÓPIA