



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

Processo nº	19515.721060/2011-59
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2402-004.779 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	09 de dezembro de 2015
Matéria	SALÁRIOS INDIRETOS: ASSISTÊNCIA MÉDICA, SEGURO DE VIDA, HORAS EXTRAS, FÉRIAS INDENIZADAS, PRÓ-LABORE INDIRETO
Recorrente	VIAÇÃO CIDADE DE IBIUNA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

I) DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL: AIOP Debcad nº 37.318.213-9 (patronal e SAT), AIOP Debcad nº 37.318.215-5 (parcela segurados), AIOP Debcad nº 37.318.217-1 (patronal contribuinte individual) e AIOP Debcad nº 37.318.216-3 (Outras Entidades/Terceiros).

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal, o Parecer Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa tanto a origem do lançamento como os fatos geradores incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais, não há que se falar em nulidade.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL. SÚMULA VINCULANTE 08 DO STF. RECOLHIMENTO PARCIAL. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

De acordo com a Súmula Vinculante 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4º, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.

No caso de lançamento das contribuições sociais, em que para os fatos geradores efetuou-se antecipação de pagamento, deixa de ser aplicada a regra geral do art. 173, inciso I, para a aplicação do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

VALORES PAGOS A TÍTULO DE HORAS EXTRAORDINÁRIAS. HORAS TRABALHADAS. CAMPO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Dada a natureza remuneratória, há incidência de contribuição social previdenciária sobre a verba paga a título de horas extras pelo empregador em razão de trabalho realizado no horário destinado ao descanso do empregado.

ASSISTÊNCIA MÉDICA. VALORES PAGOS EM DINHEIRO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

Para que os valores concedidos a título de assistência médica sejam excluídos do salário de contribuição, tais valores devem ser prestados por meio de serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado.

Somente poderão ser excluídas do salário de contribuição as parcelas pagas ou creditadas nos exatos termos definidos pela legislação previdenciária. As demais sofrerão os efeitos da tributação.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO. SEM PREVISÃO EM ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. INCIDÊNCIA.

Em razão de não estar previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho, os valores despendidos pelo sujeito passivo a título de seguro de vida em grupo devem compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. INCIDÊNCIA.

A empresa deve arrecadar as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestam serviços, mediante desconto na remuneração, e recolher os valores aos cofres públicos.

A Lei 10.666/2003 determina que, além das contribuições próprias incidentes sobre os pagamentos efetuados a contribuintes individuais a seu serviço, as empresas são ainda responsáveis pelo desconto das contribuições devidas por estes à Previdência Social.

É devida contribuição sobre remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais a serviço da empresa.

OPERAÇÃO DE MÚTUO. NÃO COMPROVAÇÃO. PRÓ-LABORE INDIRETO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O contrato de mútuo é negócio jurídico que pressupõe a devolução do bem fungível tomado emprestado em equivalentes de quantidade, qualidade e gênero, sendo configurado como uma remuneração auferida pelos sócios (pró-labore indireto) quando não houve a demonstração contábil hábil e idônea da restituição dos valores pelo mutuário (sócios).

As despesas pessoais incorridas pelos sócios e suportadas pela empresa constituem base de cálculo da contribuição do segurado contribuinte individual (sócios). A operação financeira de mútuo firmado entre as partes, sem comprovação de quitação do negócio jurídico, não é válido para se afastar o caráter remuneratório dos valores disponibilizados aos sócios indiretamente, através do pagamento de despesas por eles contraídas junto a terceiros.

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. ARRECADAÇÃO.

A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições Previdenciárias (art. 3º, § 3º da Lei 11.457/2007).

II) DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA: AIOA Debcad nº 37.318.212-0 (CFL 68).

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. INFRAÇÃO.

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, contendo informações incorretas ou omissas.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE 08 DO STF. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO ART. 173, I, CTN.

De acordo com a Súmula Vinculante 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN).

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias, relativas às contribuições previdenciárias, é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

LEGISLAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Em decorrência das alterações promovidas pela MP 449/2008, quanto às modificações dos artigos 32 e 35 da Lei 8.212/91, o Fisco apresentou comparativo das penalidades previstas à época dos fatos e à época da autuação, em cumprimento ao previsto no inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional, aplicando a multa benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e dar provimento parcial para reconhecer decadência das competências 01/2006 a 07/2006, relativos aos AIOP's debcad's 37.318.213-9, 37.318.215-5, 37.318.216-3 e 37.318.217-1.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, João Victor Ribeiro Aldinucci e Natanael Vieira dos Santos.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativas às contribuições desses segurados não descontadas em época própria e parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros, para as competências 01/2006 a 13/2006.

Também há o lançamento pelo descumprimento de obrigação acessória.

O Relatório Fiscal (fls. 1015/1049) informa que o fato gerador decorre de diferença de remuneração apurada quando do confronto entre as informações prestadas em folhas de pagamentos, Livros Contábeis (Diário e Razão), Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) e Guias de Recolhimento à Previdência Social (GPS). Esclarece que os créditos tributários foram constituídos por meio dos seguintes lançamentos fiscais:

1. **DEBCAD 37.318.213-9** → parcela patronal, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT);
2. **DEBCAD 37.318.214-7** → relativo às contribuições destinadas à Seguridade Social da parte dos segurados empregados e contribuintes individuais, **descontadas** e não recolhidas pela empresa;
3. **DEBCAD 37.318.215-5** → refere-se às contribuições relativas à parcela dos segurados empregados e contribuintes individuais **não descontadas** em época própria;
4. **DEBCAD 37.318.216-3** → refere-se às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos/Terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados não declaradas em GFIP);
5. **DEBCAD 37.318.217-1** → referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas a contribuintes individuais não declaradas em GFIP, abrangendo as competências 01/2006, 03/2006 a 04/2006, 06/2006 a 12/2006;
6. **DEBCAD 37.318.212-0** → refere-se à aplicação da multa no Código de Fundamento Legal CFL 68 (descumprimento de obrigação acessória), lavrado por infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º, da Lei 8.212,

de 24/07/1991, na redação da Lei 9.528, de 10/12/1997, para as competências 02/2006, 03/2006 e 11/2006.

Desmembramento de parte crédito. Tendo em vista que o AI DEBCAD **37.318.214-7** não foi impugnado, esta parte do crédito foi transferida para o processo COMPROT nº 16151.720108/2012-71, de acordo com os despachos de fls. 1.162 e 1.296.

O Relatório informa ainda que os valores foram apurados por meio dos seguintes levantamentos:

1. **Levantamentos “FP” e “FP1”** → remunerações de segurados empregados constantes nas Folhas de Pagamento e na RAIS, que não foram declarados nas GFIP’s;
2. **Levantamentos “CB” e “CB1”** → pagamentos em dinheiro a título de Cestas Básicas, concedidos aos segurados empregados, (rubrica “067 – Ind Cesta Básica” das Folhas de Pagamento), sem comprovação da inscrição da empresa no Programa de Alimentação ao Trabalhador – PAT. Foi apurada a diferença da contribuição previdenciária do segurado entre o calculado antes e após considerar os pagamentos a título de cesta básica como salário de contribuição, respeitados o limite do teto, conforme o Anexo I, levantamentos “RU” e “RU1”;
3. **Levantamentos “AC” e “AC1”** → Cestas Básicas concedidas aos segurados empregados “in natura”, sem comprovação da inscrição da empresa no Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT);
4. **Levantamentos “AM” e “AM1”** → Assistência Médica concedida em dinheiro, em desacordo com a alínea “q”, parágrafo 9º, artigo 28 da Lei 8.212/91, evento “455 Auxílio Médico” das Folhas de Pagamento. Foi apurada a diferença da contribuição previdenciária do segurado entre o calculado antes e após considerar a assistência médica como salário-de-contribuição, respeitados o limite do teto, conforme o Anexo I, levantamentos “RU” e “RU1”;
5. **Levantamentos “HE” e “HE1”** → pagamentos de horas extras não considerados na base de cálculo das contribuições, rubrica “079 – Horas Extras” das Folhas de Pagamento. Foi apurada a diferença da contribuição previdenciária do segurado entre o calculado antes e após considerar a hora extra como salário-de-contribuição, respeitados o limite do teto, conforme o Anexo I, levantamentos “RU” e “RU1”;
6. **Levantamentos “SV” e “SV1”** → pagamentos em dinheiro a título de Seguro de Vida em Grupo, concedidos sem previsão no Acordo Coletivo de Trabalho, em desacordo com o artigo 214, parágrafo 9º, do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, redação pelo Decreto 3.265/99. Quando intimada, a empresa apresentou somente a fatura de outubro de 2006. Deste modo, o salário de contribuição foi apurado por aferição indireta, tendo sido adotado o valor da nota fiscal ou fatura conforme lançamento da conta nº 41871.44.2.01.08.0071;

- 7. Levantamentos “FI”, “FI1”, “GR” e “GR1”** → lançamentos identificados nas contas nºs 40029-7 - 4.1.01.002.0029 (Outras Remunerações Empregados) e 40115-3 - 4.1.01.0030015 (Outras Remunerações Empregados), com as seguintes descrições no seu histórico: “devido gratificação adicional conforme folha de pagamento (FP) do mês”, “devido proventos diversos conforme FP do mês” e “devido remuneração conforme FP do mês”, cuja contrapartida é a conta “salários a pagar”. O salário de contribuição foi apurado por aferição indireta, como sendo os valores destas contas;
- 8. Levantamentos “PL” e “PL1”** → valores identificados na conta nº 4.2.01.0001 411019 – Pró-Labore, e apresentados em demonstrativo pela empresa, de pagamentos a este título aos sócios-diretores Mário Elísio Jacinto e Flávio Furtado de Oliveira, que não constam em folha de pagamento. A contribuição da parte do segurado contribuinte individual foi apurada pelo valor do teto limite;
- 9. Levantamentos “CI”e “CI1”** → valores pagos a segurados contribuintes individuais prestadores de serviço, identificados nas contas nºs 4.2.01.06.003 – Assessoria de Segurança, 4.2.01.06.0052.418528 – Honorários Advocatícios, e 4.2.01.06.0080.416800 – Serviços Técnicos. Quando intimada, a empresa respondeu que os serviços foram prestados por pessoa física, apresentando cópias de recibos, cheque e de comprovante de depósito bancário;
- 10. Levantamentos “CM”e “CM1”** → da análise da contabilidade e dos documentos apresentados pelo sujeito passivo, foram constatados lançamentos a título de empréstimos de mútuo, cujas obrigações do contrato não foram cumpridas na forma da legislação própria, e para os quais não houve a comprovação do recebimento dos valores restituídos pelos mutuantes (os sócios). O Fisco afirma que tais valores configuraram a retirada de pró-labore. Não foram apuradas as contribuições da parte do segurado, pois o limite máximo já foi atingido.

Quanto à multa aplicada, houve comparação entre as multas cabíveis antes da Medida Provisória (MP) 449/08 (multa anterior + AIOA 68) e após esta MP (multa atual) que foi convertida na Lei 11.941/09 e, portanto, a multa aplicada e discriminada no DD decorreu da observância do princípio da retroatividade benigna (art. 106, II, alínea “c”, do CTN), conforme discriminado nas planilhas de comparação de multas do Anexo II e dos sub-itens 8.4.1/8.4.5 e 8.6.1/8.6.9 do Relatório Fiscal.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 31/08/2011 (fls. 01 e 1053/1147), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A Recorrente interpôs impugnação (fls. 1164/1207) requerendo a total improcedência do lançamento e alegando, em síntese, que:

- 1. Preliminarmente. Decadência.** Afirma que o lançamento em tela é por homologação, devendo ser respeitado o prazo disposto no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN. Deste modo, os créditos lançados relativos aos fatos geradores anteriores a agosto de 2006 devem ser considerados extintos pela decadência, pois a autuação ocorreu em 31/08/2011;
- 2. A Verdade Material no Processo Administrativo.** Apresenta doutrina sobre o princípio da verdade material e requer, ainda em sede de preliminar, o cancelamento do auto de infração, pois a Fiscalização deixou de observar a legislação pertinente, e equivocou-se na capituloção das irregularidades apontadas;
- 3. Do Mérito. Conceito de Remuneração.** Reproduz o artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/91, e relaciona, à fl. 1.175, as hipóteses nas quais entende que não há incidência das contribuições previdenciárias. Apoando-se nos artigos 457 e 458 da CLT, discorre sobre o conceito de remuneração, e conclui que a incidência da contribuição do empregador deverá considerar o conceito trabalhista da remuneração, que está fixado em lei;
- 4. Habitualidade como Isenção.** Argumenta que a remuneração caracteriza-se pela sua habitualidade, periodicidade, quantificação, essencialidade e reciprocidade. Transcreve julgado e o item 7 da alínea “e”, do parágrafo 9º, do artigo 28 da Lei 8.212/91. A lega que seus empregados não recebem habitualmente todas as rubricas discutidas no caso em tela, que são, na maioria pagamentos eventuais, devendo ser considerados nulos os lançamentos em questão;
- 5. Retenção.** Citando renomado jurista, afirma que não se pode exigir do agente de retenção o recolhimento de tributo sobre o qual não houve retenção, pois a ele é atribuído somente o dever de transferir o valor arrecadado do contribuinte para o Fisco (artigo 30, I, “a”, da Lei nº 8212/91 e artigo 113, parágrafo 2º, do CTN). Portanto, uma vez que no processo nº 19515.721073/2011-28 já houve a lavratura de auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, que será tratado em impugnação à parte, não há que se falar em cobrança das rubricas lançadas nos DEBCAD’s 37.318.215-5 e 37.318.216-3, referentes à base de cálculo dos segurados e empregados avulsos;
- 6. Fatos Geradores que Ensejaram o Presente Auto de Infração.** Elenca os fatos geradores das autuações `fl. 1.181 e aduz que não restou caracterizada a natureza de remuneração;
- 7. Multa Omissão Fatos Geradores: Informações Segurados na GFIP – DEBCAD nº 37.318.212-0.** Afirma que, em razão do descumprimento de obrigação acessória, quando da prestação de dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, a autoridade aplicou ao contribuinte multa de 100% do valor devido, prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/99. No entanto, “*com a análise da tabela constante à fls. 29 do presente AI, nota-se que a autoridade fiscal deixou de apresentar quadro comparativo com relação à multa aplicada, como o fez às fls.*

26 do AI, sendo certo que, neste caso, não houve a análise adequada de qual seria a multa menos gravosa a ser aplicada ao contribuinte" (sic). Assim, em cumprimento ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, espera que seja aplicada a penalidade constante no artigo 32-A, inciso I, da Lei 8.212/91, "no valor de R\$ 710,00" (sic);

8. **Cesta Básica em Desacordo com a Lei.** Independentemente da forma de pagamento da cesta básica aos funcionários em dinheiro ou em alimentos, e da inscrição da Impugnante no PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador, este benefício não constitui retribuição por serviço prestado. Além do que, o pagamento de valor equivalente à cesta básica em dinheiro não pode ser considerado como salário utilidade, pois não há habitualidade;
9. **Assistência Médica.** Esclarece que a empresa concedeu, no ano de 2006, a todos os seus empregados a quantia de R\$ 40,00 por mês para custeio da assistência médica. O convênio médico do acordo coletivo dos trabalhadores, firmado entre a empresa e o Sindicato, prevê, em sua cláusula 3a, que "*a empresa concederá a todos os seus empregados, uma bonificação na base de R\$ 40,00 por mês, para custeio do Plano Individual de Assistência Médica, sendo que referido benefício não se incorporará ao salário para quaisquer efeitos, em face de sua natureza específica de cobertura de Plano de Saúde e ou Assistência Médica*". Devido à aleatoriedade do evento, pago somente em alguns meses do ano de 2006, caracteriza-se a eventualidade, e não habitualidade no pagamento;
10. **Hora Extra não Considerada na Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária.** Apoando- se em jurisprudência, alega que o pagamento do adicional por horas extras tem natureza indenizatória, não havendo que se falar em incidência das contribuições previdenciárias, e multas;
11. **Seguro de Vida em Grupo em Desacordo com a Legislação.** Conforme esclarecimento da Impugnante, o acordo coletivo de trabalho ajustado com o Sindicato, vigente entre 01/05/2005 a 30/04/2006 e de 02/05/2006 a 30/04/2007, não prevê a concessão do seguro de vida em grupo para os empregados. Apesar do previsto nos artigos 92 e 468, da CLT, bem como no art. 214, § 99, inciso XXV, do Decreto n. 3.048/99, entende que fornece o benefício por mera liberalidade, o que descharacteriza a natureza da remuneração. A natureza não salarial das parcelas elencadas justifica-se por seu caráter deliberativo, entendimento que tem sido reiterado por julgados de nossos tribunais (transcreve jurisprudência). Além do que, a inexistência de trabalho prestado lhe retira a natureza de retribuição;
12. **Outras Remunerações. Férias Indenizadas e Gratificação Ajustada.** Afirma que, no caso das contas identificadas como "outras remunerações empregados" não há que se falar em "plus" de

remuneração, pois tais contas são referentes ao pagamento de resíduos de Férias Indenizadas e Gratificação Ajustada, conforme consta, inclusive, nos documentos contábeis apresentados pelo Contribuinte. As **Férias Indenizadas** são valores creditados em dobre pelo término de novo período aquisitivo sem o gozo de férias, e não de destinam a retribuir o trabalho prestado. A **Gratificação Ajustada** é creditada por mera liberalidade da empresa, sem contraprestação nem habitualidade. Não consta no rol legal do salário de contribuição. Transcreve jurisprudência administrativa e judicial;

13. **Desconsideração do Empréstimo de Contrato de Mútuo e Considerado Pró-Labore (DEBCAD nº 37.318.217-1).** Contrato de Mútuo. Cita o artigo 591 do Código Civil, bem como renomado jurista, e argumenta que na situação em tela, ambas as partes concordaram com as cláusulas previstas no contrato firmado, para que não houvesse incidência de juros e prazo determinado para restituição dos valores concedidos. Também não há que se falar na invalidade do contrato de mútuo em razão da ausência de registro público, pois uma das características próprias deste contrato é a não necessidade de prova da formalização para sua validade;

14. **Comprovação da Restituição dos Valores do Contrato de Mútuo.** Alega que as informações prestadas por ela são suficientes para comprovação da realização do contrato de mútuo: houve a coincidência de datas e dos valores entre as informações prestadas, os recibos, os lançamentos contábeis e as declarações de imposto de renda dos sócios. E diante dos recibos apresentados, não há que se discutir a respeito da capacidade ou incapacidade financeira dos sócios para restituição dos valores, pois o contrato de mútuo restou adimplido. Apoiado em doutrina e jurisprudência, aduz que não é cabível a aplicação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, a descaracterização dos referidos contratos, nem a incidência das contribuições previdenciárias.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo/SP – por meio do Acórdão nº 16-49.482 da 14^a Turma da DRJ/SP1 – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que, no que concerne aos lançamentos de DEBCAD nºs. 37.318.213-9, 37.318.215-5 e 37.318.216-3, houve exclusão do crédito referente aos **Levantamentos AC e AC1** - Cesta Básica, em razão do Ato Declaratório PGFN nº 03/2011, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, expedido em virtude de jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça de que não incide contribuição previdenciária sobre a verba concedida a título de cesta básica “in natura”.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A DRF em São Paulo/SP encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processo e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

I) DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL: AIOP Debcad nº 37.318.213-9 (patronal e SAT), AIOP Debcad nº 37.318.215-5 (parcela segurados), AIOP Debcad nº 37.318.217-1 (patronal contribuinte individual) e AIOP Debcad nº 37.318.216-3 (Outras Entidades/Terceiros).

A Recorrente alega que os lançamentos devem ser anulados, porque foram lavradas sem observar a legislação atinente à incidência da contribuição previdenciária, com violação ao princípio da verdade material.

Tal alegação não será acatada, pois os elementos probatórios que compõem os autos são suficientes para a perfeita compreensão do fato gerador das contribuições sociais lançadas, incidente sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais, e oriunda de verbas registradas nas folhas de pagamento, na Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) e nos documentos contábeis da Recorrente (Livro Diário e Razão).

Verifica-se ainda que o lançamento fiscal está em conformidade com os pressupostos essenciais para sua lavratura, contendo de forma clara os elementos necessários para a sua configuração e caracterização. Com isso, não há que se falar em vícios no lançamento fiscal, eis que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 01/1207) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN e o art. 10 do Decreto 70.235/1972, tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante da contribuição previdenciária devida; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

.....
Decreto 70.235/1972:

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.

O Relatório Fiscal (fls. 1015/1049) e seus anexos (fls. 01/1014 e 1050/1207) são suficientemente claros e relacionam os dispositivos legais aplicados ao lançamento fiscal ora analisado, bem como descrevem o fato gerador da contribuição devida. A fundamentação legal aplicada encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais do Débito - FLD, que contém todos os dispositivos legais por assunto e competência. Há o Discriminativo Analítico de Débito (DAD), que contém todas as contribuições sociais devidas, de forma clara e precisa. Ademais, constam outros relatórios que complementam essas informações, tais como: Relatório de Lançamentos (RL); Discriminativo Sindético de Débito (DSD); planilhas contendo a comparação da multa benéfica; Notas Fiscais emitidas pelas empresas fornecedoras dos benefícios; dentre outros. Esses documentos, somados entre si, permitem a completa verificação dos valores e cálculos utilizados na constituição do crédito tributário.

Além disso – nos Termos de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD e no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF, fls. 1156/1157 –, todos assinados por representantes da empresa, constam a documentação utilizada para caracterizar e concretizar a hipótese fática do fato gerador das contribuições lançadas e a informação de que o sujeito passivo recebeu toda a documentação utilizada para caracterizar os valores lançados no presente lançamento fiscal. Posteriormente, isso foi confirmado pelo Relatório Fiscal de fls. 1015/1049.

Dentro do contexto fático, cumpre esclarecer que o Fisco informou no Relatório Fiscal a materialização dos fatos geradores e a apresentação dos documentos com os seguintes termos:

“[...] 6 – DOS FATOS GERADORES

Em cumprimento ao Mandado do Procedimento Fiscal MPF nº 08.1.90.002010013287 iniciamos o procedimento fiscal com a ciência do contribuinte em 10/05/2010, por via postal, cujo AR nº RJ 28309907 1 BR, do Termo de Início de Procedimento Fiscal que solicitamos a apresentação de diversos documentos, dentre eles: livros Diário e Razão, Folha de Pagamento, Relação Anual de Informações Sociais RAIS, Comprovante(s) de adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, Convenção ou Acordo Coletivo dos Trabalhadores, e ao analisar os documentos identificamos que deixou de informar todos os fatos geradores da contribuição previdenciárias nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social GFIP, tais como: segurados empregados que constam nas folhas

de pagamento e RAIS e não declarados nas GFIP, rubrica da folha de pagamento "079 horaextra" não considerada na apuração da base de cálculo da remuneração, lançamentos contábeis das contas nos. 400297 - 4.1.01.02.0079 outras remunerações empregados e 40115.3 4.1.01.03.001 outras remunerações empregados, não comprovadas, concessão dos benefícios de auxílio alimentação, auxílio assistência médica e seguro de vida em desconformidade com as leis específicas, pró-labore pagos aos sócios, contribuintes individuais que prestaram serviços eventuais e valores concedidos aos sócios a título de empréstimos de mútuo sem comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, da efetiva devolução. Os fatos geradores citados foram considerados Remuneração ...

(...)

8.5.1 O contribuinte foi devidamente intimado por via postal, cujo AR nº RJ224337230BR, em 29/03/2011, pelo Termo de Intimação Fiscal TIF nº 06 de 23/03/2011, no prazo de 05 (cinco) dias, a apresentar os documentos que subsidiaram os lançamentos contábeis e esclarecer como, quando e para quem são concedidos os benefícios referentes as contas: nº 412198 4.2.01.02.0019 (Outras remunerações empregados Convênio Médico), nº 0418330 4.2.01.08.0033 (cesta básica), nº 418706 - 4.2.01.08.0070 (refeição convênio), transcorrido o prazo não atendeu a fiscalização.

8.5.2 Reintimado pelo Termo de Reintimação de 19/05/2011, por via postal, pelo AR nº RJ892894940BR, em 24/05/2011, a atender o TIF nº 06, no prazo de 05 (cinco) dias, decorrido o prazo não se manifestou. Em 06/07/2011, solicitamos novamente por meio de Termo de Intimação Fiscal nº 08 de 01/07/2011, com ciência por via postal AR nº RM 571209921 BR, no prazo de 05 (cinco) dias a apresentar um demonstrativo que contenha os benefícios concedidos aos segurados empregados discriminados por: mês, nome do empregado, valor da cesta básica e valor da assistência médica, transcorrido o prazo não atendeu.

8.5.3 Em 13/07/2011 emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 10, cuja ciência ocorreu por via postal AR nº RM571218614BR, em 21/07/2011, no prazo de 05 (cinco) dias, que foram solicitados:

- 1) a apresentar todos os documentos que ensejaram os lançamentos da conta nº 4.2.01.08.0071 Seguro de Vida em grupo;*
- 2) Apresentar todas as apólices de seguros referentes ao item anterior e identificar o que foi segurado e a quem foi concedido o seguro.*
- 3) Esclarecer se a empresa concedeu o benefício de seguro de vida aos empregados. Se positivo apresentar a apólice de seguro de vida, as notas fiscais e explicar a política da concessão do seguro de vida: por que, para quem, como, quando, qual o valor*

do prêmio, quanto a empresa paga e quanto é o valor que o empregado assume. ,

4) Apresentar um Demonstrativo que contenha: mês, nome do empregado e valor do prêmio do seguro de vida concedido.

8.5.4 O prazo expirou e o contribuinte não cumpriu a intimação. Em 17/08/2011 lavrado o Termo de Intimação Fiscal nº 11, cuja ciência ocorreu por via postal, pelo AR nº SJ118597140BR em que solicitamos:

1) Apresentar a apólice de seguro de vida, as notas fiscais e explicar a política da concessão do seguro de vida: por que, para quem , como, quando, qual o valor do prêmio, quanto a empresa paga e quanto é o valor que o empregado paga.

2) Prestar esclarecimentos sobre as contas relacionadas abaixo: quem recebe, por que o recebe, no histórico do lançamento menciona "conf, FP do mês", quais folhas? Apresentar tais folhas de pagamento (...)

3) A apresentar a apólice de seguro de vida, as notas fiscais e explicar a política da concessão do seguro de vida: por que, para quem , como, quando, qual o valor do prêmio, quanto a empresa paga e quanto é o valor que o empregado paga. [...]" .

Com isso, ao contrário do que afirma a Recorrente, o lançamento fiscal foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, fazendo constar nos relatórios que o compõem (fls. 01/1207) os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

Logo, essas alegações da Recorrente de nulidade do lançamento fiscal são genéricas, ineficientes e inócuas, não se permitindo configurar qualquer nulidade e não serão acatadas.

A Recorrente alega que seja declarada a extinção dos valores lançados nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Pelos motivos a seguir delineados, tal alegação será acatada em parte.

Inicialmente, registramos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, ambos da Lei 8.212/1991.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 - STF: “*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional 45/2004, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal 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.
(g.n.)

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por conseqüência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

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; (g.n.)

II - da data em que se tornar definitiva à 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.

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça que, nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação. Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela refere-se às competências 01/2006 a 13/2006 e foi efetuado em 31/08/2011, data da intimação e ciência do sujeito passivo (fls. 01 e 1053/1147).

No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições, cujos fatos geradores o Fisco já reconheceu que a Recorrente efetuou antecipação de pagamento parcial para outras rubricas da contribuição previdenciária, conforme Relatório Fiscal e Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (TEPF), fls. 1.156/1.157. Esses documentos afirmam que houve o recolhimento parcial de contribuições devidas. Nesse sentido, a teor do enunciado da súmula 99 do CARF¹, aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, para considerar que os valores apurados até a competência 07/2006, inclusive, foram abrangidos pela decadência tributária.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores das contribuições não recolhidas em época determinada pela legislação vigente –, a preliminar de decadência será acatada em parte, excluindo-se os valores apurados nas competências 01/2006 a 07/2006, eis que o lançamento fiscal refere-se ao período de 01/2006 a 13/2006 e as competências posteriores a 07/2006 não foram abarcadas pela decadência tributária.

Diante disso, com relação aos AIOP's Debcad's nº's 37.318.213-9, 37.318.215-5, 37.318.216-3 e 37.318.217-1, acata-se parcialmente a preliminar de decadência tributária, excluindo as contribuições apuradas até a competência 07/2006, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Após isso, passo ao exame de mérito.

Com relação aos valores apurados em decorrência da verba paga a título de auxílio-alimentação em dinheiro (cesta básica concedida em dinheiro, levantamentos "CB" e "CB1" – Cesta Básica, competências 01/2006 a 05/2006), entendo que tal verba é salário de contribuição e, por consectário lógico, deverá ser submetida à incidência da contribuição social previdenciária. Entretanto, essa verba foi atingida pela decadência, e o seu mérito não será objeto de análise nestes autos.

No que tange às horas extraordinárias, a Recorrente alega que o pagamento proveniente desse adicional teria natureza indenizatória.

Não se acatará essa alegação da Recorrente, pois para fins tributários, exceto as hipóteses previstas no §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, têm natureza salarial e não indenizatória.

¹ Súmula 99 do CARF: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração: conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Os valores pagos a título de horas extras constituem salário de contribuição (base de cálculo) de contribuição previdenciária, uma vez que esses pagamentos não estão abarcados pela regra de isenção prevista no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991, transrito abaixo:

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) (...)

Extrai-se dessa regra que todas as importâncias que se destinem a retribuir o trabalho – que é caso dos valores pagos a título de horas extras –, independentemente de sua denominação ou a forma como são pagas, deverão compor a base de cálculo das contribuições sociais apuradas no presente processo, eis que os valores pagos correspondem à remuneração oriunda de trabalho extraordinário.

Caminham com o mesmo entendimento os precedentes emanados das decisões do Tribunal Superior de Justiça (STJ), tratando da matéria:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. HORAS-EXTRAS. ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. INCIDÊNCIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

1. Incide Imposto de Renda sobre as *verbas recebidas a título de horas-extras* e adicional de insalubridade, *ante seu caráter remuneratório*, o que importa em acréscimo patrimonial. Precedentes do STJ. (g.n.)

2. Recurso Especial não provido. (STJ; REsp 615327 RS 2003/0219160-0; Relator(a): HERMAN BENJAMIN; em 19/06/2007; Publicação: DJe 19/12/2008)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 DO CPC. SALÁRIO - MATERNIDADE. HORAS-EXTRAS, ADICIONAIS NOTURNO, DE INSALUBRIDADE E DE PERICULOSIDADE. NATUREZA JURÍDICA. VERBAS DE CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE DECIDIU A CONTROVÉRSIA À LUZ DE INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL.

(...)

4. As *verbas recebidas a título de horas extras*, gratificação por liberalidade do empregador e adicionais de periculosidade, insalubridade e noturno *possuem natureza remuneratória, sendo, portanto, passíveis de contribuição previdenciária.* (g.n.)

5. Consequentemente, incólume resta o respeito ao Princípio da Legalidade, quanto à ocorrência da contribuição previdenciária sobre a retribuição percebida pelo servidor a título de adicionais de insalubridade e periculosidade.

6. *Agravo regimental parcialmente provido, para correção de erro material, determinando a correção do erro material apontado, retirando a expressão "CASO DOS AUTOS" e o inteiro teor do parágrafo que se inicia por "CONSEQUENTEMENTE". (fl. 192/193). (STJ, AgRg no Ag 1330045/SP, Ministro Relator Luiz Fux, Primeira Turma, Data do Julgamento: 16/11/2010, Data da Publicação: 25/11/2010).*

Considerando que a verba discutida representa um ganho ao empregado, já que tem nítida repercussão econômica e configura uma hipótese de trabalho extraordinário, concedida com características de habitualidade, não se enquadrando em nenhuma das hipóteses excludentes do art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991, é correta a sua inclusão na base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

E, no caso dos autos, as horas extras prestadas pelos segurados empregados à Recorrente constituem rendimentos destinados a retribuir o trabalho e devem compor a base de cálculo da contribuição previdenciária, a teor do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/1991 c/c o art. 201, § 11, da Constituição Federal.

Lei 8.212/1991:

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)

Constituição Federal/1988:

Art. 201. (...) § 11 Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (redação da Emenda Constitucional nº 20/98)

Diante disso, entende-se que os valores pagos aos segurados empregados nas competências 08/2006 a 12/2006, provenientes das horas extras, **levantamentos “HE” e “HE1”**, devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

A Recorrente alega que os valores pagos a título de assistência médica em dinheiro (levantamentos “AM” e “AM1”) não perderam sua natureza indenizatória, asseverando que a referida verba não é considerada base de cálculo da contribuição previdenciária.

Tal alegação é infundada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência e demonstrou os valores pagos a títulos de assistência médica em dinheiro efetivamente caracterizam remuneração concedida aos segurados que prestaram serviços à Recorrente.

Para os levantamentos “AM” e “AM1”, cumpre esclarecer que, após a declaração da decadência de parte dos valores apurados pelo Fisco, permaneceram as competências 08/2006 a 12/2006.

Verifica-se que o benefício, identificado nas folhas de pagamento por meio do evento “455 Auxílio Médico”, era concedido em dinheiro a todos os empregados para custear o Plano Individual de Assistência Médica. Essa maneira de concessão do benefício em dinheiro está em desconformidade com a regra do artigo 28, §9º, alínea “q”, da Lei 8.212/91, pois, para estar de acordo com a lei, a assistência médica não pode ser concedida em dinheiro e tem que ser prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado.

A legislação previdenciária dispõe que não integra o salário de contribuição, para os fins desta lei, o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, nos termos do artigo 28, § 9º, alínea “q”, da Lei 8.212/1991, na redação dada pela Lei 9.528/1997, transcreto abaixo:

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)

(...)

q) o valor relativo a 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; (g.n.)

Com relação à alegação da Recorrente de que havia previsão dos pagamentos na cláusula 3ª Convênio Médico do Acordo Coletivo dos Trabalhadores, firmado entre a empresa (Recorrente) e o Sindicato dos Condutores de Veículos Rodoviários e Trabalhadores em Empresas de Transporte de Osasco e região, que estabelecia a concessão do benefício pago em espécie (dinheiro) e a sua não incorporação ao salário, isso não é condição para que não ocorra a incidência da contribuição previdenciária.

Por outro lado, em matéria tributária não se pode imputar responsabilidade tributária oriunda exclusivamente de acordos particulares firmados entre a Recorrente e o Sindicato dos Condutores de Veículos Rodoviários e Trabalhadores em Empresas de Transporte de Osasco e região, já que a contribuição previdenciária é compulsória, configurada como tributo. Assim, a alegação da Recorrente de que somente realizou a concessão de assistência médica em dinheiro para o cumprimento de cláusulas do Acordo Coletivo é totalmente inócuia e absolutamente ineficaz em face do Fisco, nos termos do art. 123 do CTN, que dispõe sobre a inoponibilidade das convenções privadas contra a entidade lançadora do tributo.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 04/01/2016 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 04/01/20

16 por RONALDO DE LIMA MACEDO

Impresso em 08/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (g.n.)

Nesse passo, a Recorrente tenta descharacterizar a natureza salarial do benefício auxílio médico, concedido em dinheiro, afirmando que são pagos por mera liberalidade da empresa e sem habitualidade (ganho eventual), uma vez que a concessão a tal benefício era desvinculada da prestação de serviço e da remuneração dos segurados empregados. Ocorre que tal entendimento não pode prevalecer.

A meu ver, a habitualidade (não eventualidade) não fica caracterizada apenas pelo pagamento em tempo certo, de forma mensal, bimestral, semestral, ou anual, mas pela garantia prévia do recebimento a cada implemento de condição por parte do trabalhador, que foi a prestação de serviço à Recorrente. Em outras palavras, o fato determinante para caracterizar a habitualidade é o conhecimento prévio de que o benefício auxílio médico em dinheiro, no valor de R\$ 40,00 (quarenta reais), seria concedido aos trabalhadores, tornando-se uma prática constante e gerando uma expectativa do recebimento destes valores. Tanto ficou configurada a habitualidade que a Recorrente disponibilizou aos empregados a concessão do benefício auxílio médico em dinheiro durante as competências 01/2006 a 12/2006. Portanto, a habitualidade, no presente caso, resta caracterizada em decorrência da própria política de concessão e do período engendrado pela Recorrente, materializando-se na disponibilidade do auxílio médico pago em dinheiro por meio das folhas de pagamento, e, por consequência lógica, gerando um ganho indireto para os trabalhadores da Recorrente.

Dessa forma, face à inobservância dos requisitos previstos no art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei 8.212/1991, eis que o benefício de auxílio médico (assistência médica) custeado pela Recorrente era pago em dinheiro e não era prestado por serviço médico ou odontológico, **próprio da empresa ou por ela conveniado**, restou configurada a incidência de contribuições sociais previdenciárias (levantamentos “AM” e “AM1”).

A Recorrente defende que as remunerações pagas a título de seguro de vida em grupo (levantamentos “SV” e “SV1”) não integram o salário de contribuição, por não possuírem natureza salarial.

Argumenta ainda que, de acordo com o art. 458 da CLT, os valores pagos a título de seguro de vida não compreendem salário pago aos funcionários, bem como que não há amparo legal para se exigir contribuição sobre esta rubrica.

O Fisco afirma que o benefício de seguro de vida não consta dos termos dos Acordos Coletivos, conforme sub-itens 6.51 a 6.5.6 do Relatório Fiscal, e registra que na contabilidade da Recorrente (conta nº 41871.4 - 4.2.01.08.0071 – 418714 Seguros) evidenciou pagamentos a empresas do ramo de seguro.

Sabemos que as contribuições previdenciárias da empresa incidem sobre a folha de salários e os demais rendimentos pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço, nos termos do art. 195, inciso I, da CF/1988 e art. 28, inc. I, da Lei 8.212/1991.

O art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991 cuidou de regulamentar algumas situações que, a despeito da regra geral de incidência da contribuição, não devem ensejar a incidência da contribuição previdenciária. Analisando o disposto na referida norma, verifica-se que ela não fez nenhuma ressalva quanto à não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores despendidos pela empresa com seguro de vida em grupo dos seus funcionários.

Por sua vez, a regra do artigo 214, § 9º, inciso XXV, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/99, na redação do Decreto 3.265/99, estabeleceu que o prêmio de seguro de vida em grupo não integra a base de incidência das contribuições previdenciárias, desde que sejam observados 2 (dois) requisitos: (i) estar previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho; e (ii) estar disponível a todos os empregados e dirigentes.

Regulamento da Previdência Social (RPS), Decreto 3.048/1999:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

XXV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os art. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999).

Analizando a natureza deste tipo de benefício concedido pela empresa, para fins de verificar se ele se amolda à regra matriz de incidência da contribuição previdenciária, é possível concluir que, se o seguro de vida é disponibilizado a todos os funcionários da empresa e seja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho, não há que se falar na inclusão destes valores na verba salarial, tampouco em forma de remuneração pelo trabalho prestado.

Isto porque, tal verba tem por função assegurar à família uma bonificação em caso de falecimento dos colaboradores, que, obviamente, jamais poderão receber essa quantia por ocasião do seu trabalho prestado.

Nesse sentido, cabe destacar trecho do voto proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques, no julgamento do Recurso Especial nº 602.202:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. NÃO-INCIDÊNCIA. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO (ART. 214, § 9º, INC. XXV, DO DEC. N. 3.048/99, COM A REDAÇÃO DADA PELO DEC. N. 3.265/99). EXIGÊNCIA AFASTADA POR NÃO ESTAR PREVISTA NA LEI N. 8.212/91. (...)

O entendimento consolidou-se, repita-se, no sentido de que a contribuição não pode incidir porque o trabalhador não terá nenhum proveito direto ou indireto, eis que estendido a todos uma espécie de garantia familiar, em caso de falecimento. Logo, irrelevante para esse raciocínio que a exigência para tal pagamento esteja estabelecida em acordo ou convenção coletiva, desde que o seguro seja em grupo e não individual.”
(STJ, RESP 660.202, 2ª Turma, Min. Rel. Mauro Campbell Marques, DJe 11/06/2010)

Ressalta-se ainda que o referido entendimento proferido pelo Eminentíssimo Ministro é pacífico no âmbito daquela Corte Cidadã (STJ) e sua aplicação não resulta em negativa de vigência à legislação ordinária, o que seria vedado no âmbito deste CARF.

Assim, nos casos em que a disponibilização do benefício do seguro de vida é dada de forma global e seja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho, os empregados farão jus a ele **independentemente do trabalho prestado**, razão pela qual não há que se falar em natureza salarial e remuneração pelo trabalho prestado.

Nesse sentido, o art. 458 da CLT já assegurou que os valores despendidos pela empresa a título de seguro de vida não compõem o salário do empregado, nem na forma de “utilidade”. Vejamos:

“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)

§ 2º. para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (...)

V - seguros de vida e de acidentes pessoais;”

A contrario sensu, que é o caso dos autos ora analisado, caso o seguro de vida seja pago sem qualquer previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho, entende-se pela existência de caráter remuneratório dessa verba, o que ensejará a incidência da contribuição previdenciária.

Para os levantamentos “SV” e “SV1” - Seguro de Vida, cumpre esclarecer que, após a declaração da decadência de parte dos valores apurados pelo Fisco, permaneceram as competências 08/2006 a 12/2006.

Nesse passo, a Recorrente tenta descharacterizar a natureza salarial do benefício seguro de vida, pago sem qualquer previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho, afirmando que são pagos por mera liberalidade da empresa e sem habitualidade (ganho eventual), uma vez que a concessão a tal benefício era desvinculada da prestação de serviço e da remuneração dos segurados empregados. Ocorre que tal entendimento não pode prevalecer, pois o fato determinante para caracterizar a habitualidade é o conhecimento prévio de que o benefício seguro de vida seria concedido aos trabalhadores, tornando-se uma prática constante e gerando uma expectativa do recebimento destes valores. Tanto ficou configurada a habitualidade que a Recorrente disponibilizou aos empregados a concessão do benefício seguro de vida durante as competências 01/2006 a 12/2006. Portanto, a habitualidade, no presente caso, resta caracterizada em decorrência da própria política de concessão e do período engendrado pela Recorrente, materializando-se na disponibilidade do seguro de vida pago por meio de contas contábeis, e, por consequência lógica, gerando um ganho indireto para os trabalhadores da Recorrente.

Diante disso, verifica-se que o seguro de vida foi concedido sem estar previsto nas convenções ou acordos coletivos de trabalho, razão pela qual deverá incidir a contribuição previdenciária, e não será acatada a alegação da Recorrente.

Com relação aos levantamentos “FI”, “FI1”, “GR” e “GR1”, a Recorrente alega que não se trata de acréscimo de remuneração, e sim pagamentos de resíduos relativos a férias indenizadas e a gratificação ajustada, não existindo incidência de contribuição previdenciária sobre estas rubricas.

Tal alegação não será acatada, eis que os valores lançados nesses levantamentos são provenientes de fatos contábeis declarados pela própria Recorrente nas contas nºs 40029-7 - 4.1.01.002.0029 (Outras Remunerações Empregados) e 40115-3 - 4.1.01.0030015 (Outras Remunerações Empregados), com as seguintes descrições no seu histórico: “devido gratificação adicional conforme folha de pagamento (FP) do mês”, “devido proventos diversos conforme FP do mês” e “devido remuneração conforme FP do mês”, cuja contrapartida é a conta “salários a pagar”. Assim, deve-se entender que os valores contabilizados nessas contas como “Outras Remunerações Empregados” caracterizam-se uma remuneração adicional que não foi registrada nas folhas de pagamento.

Quando intimada pelo Fisco para apresentar documentos e prestar esclarecimentos sobre estas contas, por meio do Termo de Intimação nº 11, a Recorrente não se manifestou nem apresentou qualquer documento capaz de infirmar que não se tratam de outras remunerações concedidas aos empregados.

Diante disso, os elementos contábeis declarados pela própria Recorrente nos livros Diário e Razão, por si só, consubstanciam-se na prova material necessária da ocorrência dos eventos ali registrados, constituindo a fonte de informações de que se utilizou o Fisco para caracterizar o fato gerador incidente sobre a remuneração dos segurados empregados, e, por consectário lógico, afasta-se a legação de que os valores registrados nessas contas contábeis seriam férias indenizadas e gratificação ajustada.

Com relação aos levantamentos “PL” e “PL1” - Pró-labore e levantamentos “CI” e “CI1” - Contribuintes Individuais, a Recorrente alega que os valores lançados pelo Fisco não constituem base de cálculo de contribuição previdenciária, porquanto são verbas concedidas de forma aleatória.

Essa alegação não será acatada, pois a regra contida no inciso III do artigo 28 da Lei 8.212/91 estabelece que, para o contribuinte individual, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, durante o mês, será considerada como base de cálculo de contribuição previdenciária (salário de contribuição), sem que haja a necessidade de que os valores sejam pagos de forma habitual, não aleatória, ou durante todas as competências do ano de 2006, como propõe a Recorrente.

Lei 8.212/1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

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).

A regra estampada no art. 4º estabelece que a Recorrente é obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, no mesmo sentido o art. 30, inciso I, alínea “b”, da Lei 8.212/1991.

Lei 10.666/2003:

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

Nesse caminhar da legislação previdenciária, o desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuno e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto em lei, a teor do art. 33, § 5º, da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991:

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: (...)

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, 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 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

.....

Art. 33. (...) § 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Em relação ao pró-labore pago aos sócios-diretores, os valores foram identificados na conta nº 4.2.01.01.0001 411019 – Pró-Labore, e apresentados em demonstrativo pela Recorrente de pagamentos a este título aos sócios-diretores Mário Elísio Jacinto e Flávio Furtado de Oliveira, que não constam em folha de pagamento.

No tocante aos contribuintes individuais pessoas físicas prestadores de serviços, a Recorrente apresentou contratos de prestação de serviços, notas fiscais/faturas ou recibos (RPA), bem como confirmou que a prestação de serviços foi realizada por pessoas físicas. Os valores pagos às pessoas físicas foram identificados nas contas nºs 4.2.01.06.003 – Assessoria de Segurança, 4.2.01.06.0052.418528 – Honorários Advocatícios, e 4.2.01.06.0080.416800 – Serviços Técnicos.

Diante desse contexto fático, percebe-se que as remunerações pagas aos sócios-diretores e às pessoas físicas prestadores de serviços a Recorrente configuram a matriz de concretude de incidência de contribuição previdenciária, a teor do inciso III do artigo 28 da

Lei 8.212/91, e não se acatará a alegação de que os valores foram concedidos de forma aleatória (não habitual), pois este requisito é dispensado para a configuração da sua incidência no caso de contribuintes individuais, materializado pelos levantamentos “PL” e “PL1” - Pró-labore e levantamentos “CI” e “CI1” - Contribuintes Individuais.

A Recorrente alega que a desconsideração realizada pelo Fisco dos contratos de mútuo e sua caracterização como retirada de sócios (remuneração de pró-labore) é contrária à legislação pertinente ao fato, já que os valores foram devidamente restituídos à empresa.

O Fisco constatou que os lançamentos contábeis identificados como contas de clientes, registradas sob nº 1.1.02.03.0003 101630 - Mário Elísio Jacinto (sócio da Recorrente) e nº 1.1.02.03.0004 101648 - Flávio Furtado de Oliveira (também sócio Recorrente), supostos empréstimos realizados por esses sócios juntos a Recorrente, referiam-se à entrega de numerário por meio de transferência bancária, cheques emitidos nominalmente em nome desses sócios e a terceiros para pagamentos de despesas pessoais dos sócios, tais como previdência privada, seguro de carro, IPVA, *leasing* e outros.

A Recorrente alega que seria empréstimos de dinheiros realizados para os seus sócios, consubstanciado por meio de contrato de mútuo, sendo que os valores foram devidamente devolvidos à Recorrente.

Essa alegação não será acatada, eis que a Recorrente não comprovou a efetiva restituição dos valores concedidos aos sócios, já que a apresentação de cópias dos livros “Razão” e dos recibos não demonstra, por si só, a efetiva devolução dos numerários. Essas cópias de documentos não são elementos probatórios capazes de lastrear a efetividade do ingresso de numerário na conta “Caixa” da Recorrente, pois deve haver correspondência entre o registro contábil e a documentação respectiva que lhe dar suporte, ou seja, o registro contábil deve ser espelhado por meio do seu documento correspondente.

Assim, mesmo havendo o registro contábil sinalizando a restituição do empréstimo em espécie pelos sócios, não houve a comprovação, por meio de documento hábil e idôneo, da efetiva devolução do dinheiro, tais como: comprovante do saque bancário, cópia do cheque, depósito ou transferência bancária ou recursos oriundos de terceiros, cópia do extrato da conta corrente ou outro meio hábil e idôneo admitido em direito da efetiva transferência dos recursos, coincidente em datas, valores e constando os nomes dos sócios.

Em outras palavras, a Recorrente não comprovou a efetiva restituição dos valores pelos sócios, uma vez que o registro contábil deve ser acompanhado dos respectivos documentos capazes de afirmar o fato contábil do recebimento do empréstimo na “conta Caixa” da empresa, conforme preconiza o art. 586 do Código Civil (Lei 10.406/2002), ao estabelecer que o mutuário (sócios) deverá restituir ao mutuante (Recorrente) o que recebeu do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Portanto, a devolução do empréstimo concedido aos sócios deveria ter sido realizada em dinheiro na “Conta Caixa” e devidamente materializado por meio de documento idôneo, fato este não comprovado. Esse entendimento está em conformidade com o disposto no art. 226 do Código Civil, ao estabelecer que contabilidade só faz prova a seu favor desde que fundamentada em documentação idônea (outros subsídios).

Lei 10.406/2002 – Código Civil:

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrinseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios. (g.n.)

.....

Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade.

A alegação da Recorrente de que o Fisco realizou uma desconsideração dos contratos de mútuo, com fundamento na aplicação da regra do parágrafo único do art. 116 do CTN, deverá ser afastada, pois não houve a aplicação dessa regra, e sim a aplicação do art. 123 do CTN – que dispõe sobre a inoponibilidade das convenções privadas contra a entidade lançadora do tributo –, c/c os arts. 221 e 228 do Código Civil – que estabelecerem a ineficácia do instrumento particular, em relação a terceiros, inclusive o Fisco, antes de registrado no registro público.

O Fisco demonstrou que os contratos de mútuos apresentados pela Recorrente não foram registrados no registro público.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (g.n.)

.....

Lei 10.406/2002 – Código Civil:

Art. 221 O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor, mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

(...)

Art. 288. É ineficaz, em relação a terceiros, a transmissão de um crédito, se não celebrar-se mediante instrumento público, ou instrumento particular revestido das solenidades do § 1º do art. 654. (g.n.)

Além disso, em nenhum momento a Recorrente juntou qualquer documento hábil e idôneo tendente a comprovar o efetivo controle e amortização da dívida contraída pelos sócios, nem mesmo em seu Recurso Voluntário, fato que leva à conclusão de que os valores ora autuados eram realmente destinados à remuneração dos sócios, situação sujeita à incidência das contribuições previdenciárias. Esse entendimento está consubstanciado na regra estabelecida pelo art. 333 do CPC, eis que cabe ao autor (Fisco) o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito – no qual entendo que foi materializado no Relatório Fiscal (fls. 1015/1049) e seus anexos (fls. 01/1014) e nos documentos acostados aos autos de fls. 1050/1207 –, e cabe à Recorrente comprovar à existência de qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco, fato que ela não desincumbiu.

Código de Processo Civil (CPC):

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. (g.n.)

Diante da legislação que rege a matéria, o fato de haver a retirada de numerário da empresa pelos sócios, consubstanciado em suposto contrato de mútuo, sem a comprovação hábil e idônea da efetiva restituição do valor concedido, configura remuneração auferida pelos sócios (retirada indireta de pró-labore), sobre a qual incide a contribuição previdenciária, a teor do art. 28, inciso III, da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

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).

II) DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA: AIOA Debcad nº 37.318.212-0 (CFL 68).

A Recorrente alega que seja declarada a extinção dos valores lançados até a competência 07/2006, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Tal alegação não será acatada pelos motivos a seguir delineados.

Inicialmente, constata-se que o lançamento fiscal em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei 8.212/1991.

Entretanto, a decadência deve ser verificada considerando-se a Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal, que dispôs o seguinte:

Súmula Vinculante nº 8 do STF: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Vale lembrar que os efeitos da súmula vinculante atingem a administração pública direta e indireta nas três esferas, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foram inseridos pela Emenda Constitucional 45/2004, *in verbis*:

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.
(g.n.)*

Da análise do caso concreto, verifica-se que embora se trate de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, há que se verificar a ocorrência de eventual decadência à luz das disposições do Código Tributário Nacional que disciplinam a questão ante a manifestação do STF quanto à constitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/1991.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcritos:

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 à 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.

Quanto ao lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, §4º, o seguinte:

Art. 150. *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

No caso, como se trata de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo, assim, para a apuração de decadência, aplica-se a regra geral contida no art. 173, inciso I, do CTN.

Assim – como a autuação se deu em **31/08/2011**, data da ciência do sujeito passivo (fls. 01 e 1053/1147), e a multa aplicada decorre do período compreendido entre **01/2006 a 12/2006 (competências 02/2006, 03/2006 e 11/2006)**, percebe-se que as competências posteriores a 11/2005 não foram atingidas pela decadência tributária, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

Com isso – como o crédito foi constituído com fundamento no direito potestativo do Fisco em lançar os valores da multa determinados pela legislação vigente –, a alegação de decadência não será acatada, eis que as competências posteriores a 11/2005 não foram abarcadas pela decadência e o lançamento fiscal, concernente à obrigação acessória, refere-se às competências 02/2006, 03/2006 e 11/2006, fora do período decadencial, a teor do art. 173, inciso I, do CTN.

Diante disso, rejeito a alegação de decadência tributária ora examinada, e passo ao exame das demais questões.

Com relação ao procedimento utilizado pela auditoria fiscal, a Recorrente alega que não houve cumprimento da legislação vigente.

Tal alegação não será acatada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício em decorrência de a Recorrente ter incorrido no descumprimento de obrigação tributária acessória, conforme os fatos e a legislação a seguir delineados.

Verifica-se que a Recorrente não informou ao Fisco, por intermédio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais. Os valores da remuneração dos segurados foram devidamente delineados no Relatório Fiscal e nos AIOP's nºs 37.318.213-9 (patronal e SAT), 37.318.215-5 (parcela segurados) e 37.318.217-1 (patronal contribuinte individual).

Com isso, a Recorrente incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, transrito abaixo:

Lei 8.212/1991 – Lei de Custeio da Previdência Social (LCPS):

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§ 5º. A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos

valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Esse art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991 é claro quanto à obrigação acessória da empresa e o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, como, por exemplo, o preenchimento e as informações prestadas são de inteira responsabilidade da empresa, conforme preceitua o seu art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º².

Nos termos do arcabouço jurídico-previdenciário acima delineado, constata-se, então, que a Recorrente – ao não incluir na GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais – incorreu na infração prevista no art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, c/c o art. 225, inciso IV e §§ 1º a 4º, do Regulamento da Previdência Social (RPS).

Cumpre esclarecer que a Medida Provisória (MP) 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, revogou o artigo 32, parágrafo 5º da Lei 8.212/91, alterou o artigo 35 e incluiu os artigos 32-A e 35-A nessa mesma lei, e, com isso, houve modificação nas regras para aplicação de multa decorrente do descumprimento de obrigações acessórias relativas à GFIP, que é o caso dos autos.

Em decorrência das modificações promovidas pela MP 449 nos artigos 32 e 35 da Lei 8.212/91, convertida na Lei 11.941/2009, o Fisco apresentou comparativo das penalidades previstas à época dos fatos e à época da autuação, e aplicou a multa benéfica ao contribuinte, conforme previsão do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional. Diante desse quadro, somente houve a aplicação da multa oriunda da obrigação acessória, AIOA Debcad nº 37.318.212-0 (CFL 68), para as competências 02/2006, 03/2006 e 11/2006, e de forma simultânea a aplicação da multa de mora pelo não cumprimento da obrigação principal no tempo oportuno, com fundamento no artigo 35 da Lei 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, além do recolhimento do valor referente à própria obrigação principal, conforme subitens 8.4.3 a 8.4.5 do Relatório Fiscal.

Para as demais competências, aplicou-se a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei 9.430/1996, na redação dada pela Lei 11.488/2007, além do lançamento do valor relativo às contribuições devidas (sub-item 8.4.5 do Relatório Fiscal).

² Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

§ 2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

Autenticado digitalmente em 04/01/2016 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 04/01/20

16 por RONALDO DE LIMA MACEDO

30

Impresso em 08/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assim, afastam-se tanto a alegação da Recorrente de que deveria ser aplicada a multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009, para a obrigação acessória, como a alegação de que não se deveria aplicar a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei 9.430/1996, na redação dada pela Lei 11.488/2007, já que a situação apresentada pelo Fisco no quadro comparativo entre o total da multa anterior e o total multa atual (sub-item 8.4.3 do Relatório Fiscal) representa um contexto fático mais benéfico ao contribuinte, conforme preconiza o princípio da retroatividade benéfica tributária, previsto no inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Portanto, o procedimento utilizado pela auditoria fiscal para a aplicação da multa foi devidamente embasado na legislação vigente à época da lavratura do auto de infração. Ademais, não se verificou a existência de qualquer fato novo que possa ensejar a revisão do lançamento em questão nas alegações registradas na peça recursal da Recorrente.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR PARCIAL PROVIMENTO**, para reconhecer a decadência dos valores apurados nas competências 01/2006 a 07/2006, inclusive, relativos aos AIOP's Debcad's nº's 37.318.213-9, 37.318.215-5, 37.318.216-3 e 37.318.217-1, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.