



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

Processo nº 35954.002504/2005-92
Recurso nº 250659 Voluntário
Acórdão nº **2301-002.683 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de abril de 2012
Matéria Auto de Infração: GFIP. Omissão de Fatos Geradores.
Recorrente UNIÃO NORTE DO PARANÁ DE ENSINO S/C LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/01/1999 a 31/03/2004

RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. NÃO PREENCHIMENTO DE TODOS OS REQUISITOS LEGAIS NECESSÁRIOS EM RELAÇÃO A TODOS OS PRESTADORES DE SERVIÇO. NÃO VERIFICAÇÃO DE HABITUALIDADE E SUBORDINAÇÃO

A arguição genérica de preenchimento dos requisitos caracterizadores da relação empregatícia não é suficiente para embasar o lançamento tributário. Necessidade de análise das peculiaridades de cada caso concreto. Habitualidade: o serviço prestado deve estar à disposição, ainda que potencial, do empregador. Não há configuração da relação de emprego quando o contrato de trabalho é celebrado em virtude da ocorrência de um único fato certo e determinado. Subordinação: o mero fornecimento de diretrizes de execução de um determinado serviço não caracteriza a subordinação hierárquica necessária à configuração da relação empregatícia. Verifica-se a subordinação quando da orientação do empregador quanto aos meios de realização do trabalho, e não quanto ao resultado almejado.

VALE TRANSPORTE COMBUSTÍVEL. NATUREZA INDENIZATÓRIA

O pagamento de Vale Transporte Combustível em pecúnia, não é integrante da remuneração do segurado, nítida a sua natureza indenizatória.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO EM PECÚNIA - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

As verbas intituladas auxílio-alimentação, pagas em pecúnia, integram o salário de contribuição por possuírem natureza salarial.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 20/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 22/10/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 24/10/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 20/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 06/10/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 01/11/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

MULTA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP. REVOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

A revogação de dispositivo que serve de fundamento legal ao auto de infração não torna este nulo (*tempus regit actum*), mas tão somente permite a aplicação retroativa da norma mais benéfica ao contribuinte, se o ato não foi definitivamente julgado, uma vez existente autorização expressa do art. 106, II, “c” do CTN.

NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º da Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma Lei.

Revogado o dispositivo e introduzida nova disciplina pelo art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, deve ser comparada a penalidade nesta prevista, para que retroaja, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Inaplicável ao caso o art. 44, I da Lei nº 9.3430/1996 quando o art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, específica para contribuições previdenciárias, tipifica a conduta e prescreve penalidade ao descumprimento da obrigação acessória.

EXCLUSÃO DOS CORRESPONSÁVEIS. PREJUÍZO AOS SÓCIOS GERENTES.

É flagrante o prejuízo aos sócios gerentes com a sua inclusão na relação de corresponsáveis, independentemente da prática de qualquer ato previsto no art.135 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão do auxílio alimentação pago em pecúnia, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, na questão do vale transporte em pecúnia, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; c) em dar provimento ao recurso voluntário, nas preliminares, para afastar a responsabilidade dos administradores da Recorrente, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira que votaram em dar provimento parcial para

deixar claro que o rol de co-responsáveis é apenas uma relação indicativa de representantes legais arrolados pelo Fisco, já que, posteriormente, poderá servir de consulta para a Procuradoria da Fazenda Nacional; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão do auxílio educação, nos termos do voto do Relator; b) em dar provimento parcial ao recurso, para que sejam considerados empregados e os respectivos lançamentos sejam mantidos somente em relação aos segurados Ademir Batista Belchior, Pedro Alves de Souza, José Lourenço, Mauro Alves, Renato Rodrigues de Carvalho, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator(a): Bernadete de Oliveira Barros. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes.

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Bernadete de Oliveira Barros – Redator designado

Damião Cordeiro de Moraes – Declaração de voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira, Adriano Gonzáles Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva e Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face UNIAO NORTE DO PARANA S/C LTDA, do qual foi notificada em 01/09/2004, em virtude da apresentação de Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP/SEFIP, cujos dados não correspondiam à totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas nas competências 01/1999 a 03/2004, perfazendo a quantia de R\$ 1.943.215,76 (hum milhão, novecentos e quarenta e três mil, duzentos e quinze reais e setenta e seis centavos).

O Relatório Fiscal esclarece que as organizações não governamentais, Instituto de Pesquisas Educacionais Tecnológicas Científicas – IPETEC, Instituto de Saúde e Assistência Social de Londrina – ISASOL e Centro Educacional de Treinamento Desportivo – CNTD dentre outras, eram entidades paralelas responsáveis pelas importâncias relativas a pagamentos realizados aos segurados empregados, as quais não existiam por si só.

Tal conexão decorre do fato de que as referidas entidades apresentam objeto social conexo ao da Recorrente, localizando-se, inclusive, no mesmo endereço administrativo daquela, o que, na visão do Relatório Fiscal, conduz à conclusão de que as organizações não governamentais ora em comento são, na verdade, a mesma empresa que a da ora Recorrente.

Irresignada, esta apresentou impugnação ao referido Auto de Infração, pleiteando pela nulidade deste, não tendo, todavia, obtido julgamento procedente conforme ementa a seguir transcrita:

GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INFRAÇÃO.

Constitui infração ao artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela MP nº 1.596-14, de 10/11/97, convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97, apresentar GFIP/GRFP com dados não correspondentes ao total de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

AUTUAÇÃO PROCEDENTE

Não satisfeita com a decisão proferida, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (2951 e seguintes), alegando em suma:

- a) A nulidade da decisão recorrida, em virtude da ausência de adequada instrução processual;
- b) A ausência de fato jurídico tributável em virtude da impossibilidade de lançamento fictício e da declaração fiscal falsa;

- c) A regularidade dos repasses efetivados às organizações da sociedade civil de Interesse Público e da concessão de bolsa-auxílio aos atletas, sendo indevida a incidência de contribuição previdenciária;
- d) A ausência de hipótese de incidência, base de cálculo e fato jurídico tributável no programa de alimentação e a impossibilidade de declarar em GFIP/SEFIP tais verbas.
- e) A declaração de todos os recolhimentos das contribuições incidentes sobre os acordos e condenações correspondentes das ações trabalhistas.
- f) A inaplicabilidade das normas sancionadoras.
- g) O excesso da pena cominada.

Assim, vieram os autos a este Conselho de Contribuintes por meio de Recurso Voluntário.

A Secretaria da Receita Previdenciária apresentou Contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade do presente recurso, passo ao seu exame.

Do Mérito

Da irregularidade dos repasses de verbas efetuados pelas entidades e organizações não governamentais

Conforme explicado no Relatório Fiscal, a Recorrente efetuou diversos pagamentos a uma série de entidades não governamentais (Fundação Nacional de Desenvolvimento do Ensino Superior Particular - FUNADESP e CENTRAL CIDADÃ), contabilizando referidos valores como bolsas de estudos, doações e outros tipos de serviços, como intercâmbio, pesquisa e desenvolvimento.

Contudo, estes lançamentos não correspondem à verdade dos fatos, uma vez que as referidas entidades repassavam os valores recebidos aos empregados e professores da UNOPAR, cobrando, para isso, uma taxa de 6% (seis por cento) sobre os valores pagos.

O esquema de repasse pode, para fins de elucidação, ser sintetizado da seguinte maneira: a Recorrente paga os valores às entidades não governamentais, as quais emitem nota fiscal de prestação de serviços, cobrando uma taxa pelo serviço. Os recursos recebidos são contabilizados pela Entidade como receita de doação, e, em contrapartida, como despesa referente à concessão de bolsas de estudos. Todavia, no lugar da concessão de bolsas de estudos, a Entidade repassa o dinheiro recebido aos destinatários finais, ou seja, pessoas que prestam serviços à Recorrente.

Tal estrutura de repasse de verbas resta corroborada, inclusive, por uma série de documentos anexados aos autos, os quais indicam expressamente que tais verbas eram referentes a pagamentos efetuados a empregados da Recorrente, uma vez que são designados pela expressão “Relação de Funcionários – UNOPAR”, conforme se depreende das fls. 106, 126, 135, 140, 154, 165 e 181, estando elidida, portanto, qualquer dúvida a respeito de sua natureza.

Além do mais, não houve qualquer comprovação fática de que os empregados listados nas referidas relações participavam, efetivamente, de programas socioeducativos e de pesquisa e desenvolvimento oferecidos pelas entidades em comento, o que apenas colabora para acentuar o caráter remuneratório das verbas em análise.

Destaque-se ainda que, apesar de tais valores terem sido contabilizados a título de verba sobre a qual não incidiria, em razão de sua natureza, a contribuição previdenciária, o que se deve analisar no caso concreto, com base no Princípio da Realidade dos Fatos, é a real destinação dos valores, os quais, em virtude das razões já anteriormente discutidas, não configuraram hipótese de isenção, uma vez que constituem pagamento de salário aos funcionários da Recorrente.

No que pertine às remunerações pagas pelas por meio das entidades IPETEC, ISASOL E CNTD, a partir da análise dos autos, conclui-se que tais organizações não são autônomas entre si, dado, entre outras razões, o fato de se localizarem no mesmo endereço administrativo da Recorrente e ter objeto social de atuação conexo ao dela, chegando a executar, inclusive, atividades de cursos de extensão e pós-graduação.

Assim, de maneira semelhante à FUNDAESP e à Central Cidadã, as entidades supracitadas realizam despesas contabilizadas a título de doações e bolsas de estudo, as quais, na verdade, constituem, em moldes semelhantes ao esquema de repasse já descrito, remuneração a professores e ministrantes de cursos administrados pela Recorrente.

Alguns desses pagamentos foram, inclusive, realizados por meio da Central Cidadã, que recebia das entidades verbas a título de doação, as quais, após a cobrança de uma taxa de intermediação, eram repassadas aos empregados da Recorrente, o que corrobora, sem sombra de dúvida, o caráter de remuneração indireta dos referidos valores.

Além do mais, conforme já mencionado, a prestação de serviços educacionais é atividade-fim da empresa Recorrente, não havendo que se falar, portanto, em concessão de bolsas de estudos para os professores ministrantes das aulas nos cursos de pós-graduação oferecidos, dado o incontestável fato de que os valores repassados constituem remuneração pelos serviços prestados, sendo devida, assim, a respectiva contribuição previdenciária.

Acrescente-se ainda o fato de que não ter a Recorrente juntado aos autos qualquer prova no sentido de refutar, cabalmente, os argumentos presentes no Relatório Fiscal, tendo afirmado, apenas, que os referidos repasses foram efetuados de maneira regular, sem, no entanto, comprovar a referida regularidade.

Ademais, mesmo que tais verbas se enquadrassem na categoria de bolsas de estudo e tivessem sido regularmente repassadas, ainda assim seria devida a contribuição previdenciária, eis que não foram preenchidos os requisitos de isenção tributária elencados na alínea “t” do §9º do artigo 28 da lei 8.212/91.

Diante do exposto, resta incontestado o fato de que as verbas ora em comento não se tratam de bolsas de estudo, mas sim, de valores repassados indiretamente de forma a compor a remuneração dos empregados da Recorrente, sendo, devida, portanto, a incidência de contribuição previdenciária patronal.

Da caracterização efetiva de suportes fáticos que ensejam a incidência de contribuição previdenciária

Afirma a Recorrente que, em virtude de ser uma entidade prestadora de serviços educacionais e fomentadora de projetos socioeducativos, os quais teriam por alvo não

só a população carente, mas também todos os seus empregados e dirigentes, não haveria que se falar que o repasse de verbas a título de bolsas de estudo e capacitação profissional, dada sua natureza, não seriam objeto de incidência de contribuição previdenciária.

Todavia, a partir da análise dos autos e do Relatório Fiscal dos procedimentos legais devidamente realizados, os quais elidem qualquer cogitação de falta de instrução processual adequada em virtude da observância de todos os requisitos do procedimento administrativo tributário, tanto na fase de fiscalização como no julgamento em primeira instância, conclui-se que os valores referentes às atividades socioeducativas realizadas pela Recorrente constituíam, na verdade, remuneração indireta paga a alguns funcionários de seus funcionários.

Configurado o caráter remuneratório das verbas, a não tributação dos valores objeto da autuação somente seria excluídos da base de cálculo da contribuição previdenciária caso preenchessem os requisitos previstos pela alínea “t” do §9º do artigo 28 da lei 8.212/91, que dispõe sobre os repasses feitos pela empresa a título de bolsas de estudo e de ajuda financeira para a capacitação de profissionais, nos seguintes termos:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:
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;

É claro o dispositivo legal em destaque no sentido de que, para que não sejam consideradas como parte do salário de contribuição, os valores repassados a título de capacitação profissional e bolsas de estudo devem estar à disposição potencial de todos os empregados e dirigentes da empresa, uma vez que o referido diploma normativo tem por escopo a possibilidade de desenvolvimento conjunto da empresa e o incentivo ao aumento da produtividade em função das atividades de reciclagem profissional desenvolvidas, não havendo que se falar, portanto, neste caso, em remuneração indireta.

No entanto, caso as referidas concessões fossem destinadas apenas a estes ou aqueles empregados, a intenção de progresso coletivo pretendida pela disposição legal em comento estaria radicalmente descaracterizada, estando configurada, portanto, uma hipótese de remuneração indireta, a qual integra o salário de contribuição, devendo, portanto, ser objeto de incidência de contribuição previdenciária.

Apesar da extensa documentação juntada aos autos do presente processo, não há qualquer documento apto a corroborar o preenchimento dos referidos requisitos, razão pela qual resta prejudicada a sua argumentação.

Além do mais, ainda que as verbas em comento se enquadrassem na categoria material prevista em lei, ainda carentes de preenchimento restariam os outros requisitos nela elencados, quais sejam, o de não serem tais valores uma substituição de parcela salarial e de estarem, conforme já elucidado, á disposição potencial de todos os empregados e dirigentes da empresa. Como tais pressupostos não foram, novamente, comprovados pela Recorrente, resta prejudicada a sua argumentação de que as verbas em comento estariam abrangidas pela hipótese de isenção prevista no referido dispositivo legal.

Ao contrário, da análise dos autos conclui-se que, em muitos casos, as bolsas de estudo eram destinadas aos dependentes dos empregados, os quais não estão incluídos na previsão legal de isenção já anteriormente citada, sendo devida, portanto, a contribuição previdenciária correspondente.

Assim, a importância paga a título de "Fundo de Apoio ao RH" deveria ter sido declarada em GFIP, por integrar o salário-de-contribuição, já que não se enquadra na exceção prevista na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, razão pela qual resta comprovada o descumprimento da obrigação acessória em questão pela Recorrente, o que corrobora a procedência da multa a ela imputada.

Argui, também a Recorrente, que os valores pagos a seus empregados, referentes à ajuda financeira, não são considerados salário de contribuição, pois, conforme preconiza o art. 458 §2º, da CLT, não será considerado salário o fornecimento de educação pelo empregador a seus empregados. *in verbis*:

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

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

II- educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático.

Ainda que fosse aplicada a legislação trabalhista suscitada pela Recorrente, cumpre observar que em nenhuma passagem dos autos consta a mínima informação clara de quais cursos de capacitação foram prestados, por quem foram prestados, a quem foram prestados, há na verdade, uma enxurrada de documentos acostados pela Recorrente que não guardam qualquer relação com o lançamento, que têm nítido caráter protelatório.

Resta, portanto, corroborada a procedência do lançamento referente às contribuições incidentes sobre as parcelas em comento, dada sua clara natureza de remuneração indireta aos funcionários da empresa Recorrente, razão pela qual deveriam, por integrarem o salário de contribuição, ter sido devidamente declaradas em GFIP, o que não foi verificado no caso concreto, sendo devida, portanto, a multa à Recorrente imputada.

Da Remuneração em Forma de Vale Transporte

Aqui, o cerne da questão consiste na legalidade ou não dos valores pagos a título de "vale transporte" integrarem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Ressalte-se, desde já, que restou comprovado pela fiscalização que as parcelas que receberam o nome de "vale transporte" eram pagas em dinheiro.

No meu sentir, a origem da verba paga tem natureza jurídica indenizatória, pois destinada ao ressarcimento das quantias pagas em razão do transporte dos empregados, em harmonia com o que preceitua a Lei n.º 8.212/91:

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

(...)

Parágrafo 9º - Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria; (...) (negritamos e sublinhamos)

Como se pode perceber, nos termos do art. 28, parágrafo 9º, alínea “f”, da Lei nº 8.212/91, a quantia (parcela) recebida a título de vale-transporte não compõe o salário de contribuição, para fins de apuração da contribuição previdenciária.

É dizer, não se pode admitir que a simples forma de pagamento possa descaracterizar ou alterar a natureza jurídica do vale transporte. Até porque o fato de o empregador descontar parcela inferior ao exigido pelo Decreto regulamentador do benefício não agride o instituto, que continua mantendo a sua destinação específica, qual seja, a de ajudar no custeio do transporte dos empregados.

De mais a mais, o fornecimento do transporte aos seus empregados é imprescindível **para** a execução do trabalho e não **pela** execução do mesmo. Ora, tal ordem de raciocínio é mais do que suficiente para afastar a legitimidade do lançamento efetivado, pois quando o benefício é ofertado **para** a execução do trabalho, o mesmo não pode compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nesse sentido, até mesmo nos casos em que o benefício é pago em espécie, o entendimento asseverado pelo Egrégio Tribunal Superior do Trabalho, ratifica o acima exposto quando reconheceu a validade da antecipação em dinheiro do vale-transporte, acordado coletivamente, consoante se observa da ementa a seguir reproduzida:

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO – PREVISÃO DE ANTECIPAÇÃO DO VALE-TRANSPORTE E REDUÇÃO DO PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO DO EMPREGADO – VALIDADE. ‘Acordo coletivo – Validade – Antecipação do vale-transporte em janeiro. Ao vedar a antecipação em dinheiro do vale-transporte o decreto regulamentador extrapolou os limites da lei instituidora do benefício. Válido o ajuste coletivo que prevê a antecipação em dinheiro do vale-transporte e a redução do percentual de participação do trabalhador.’ (Ac da SDC do TST – Ação Anulatória 366.360/97. 4 – Rel. Min. Fernando Eizo Ono – j. 1º.06.98 – Autor: Ministério Público do Trabalho; Réus: Federação Nacional dos Bancos e outros – DJU 1 07.08.98, pp 314/6 – ementa oficial)” (in “Repertório IOB de Jurisprudência, Caderno 2, pág. 381) (negritamos e sublinhamos)

Também não há ganho salarial para o trabalhador, pois a verba é paga especificamente para que o trabalhador faça o percurso para o seu trabalho, ou seja tem caráter estritamente indenizatório.

Cabe registrar por fim que o Plenário do Supremo Tribunal Federal – STF enfrentou a matéria no exame do Recurso Extraordinário n.º 478.410/SP, julgado, em 10/03/2010, em que firmou convencimento no sentido de que o benefício em tela não constitui base de incidência de contribuição previdenciária. Eis a ementa do acórdão em comento:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA. 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento. (RE 478410, Relator(a): Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/2010, DJe-086 DIVULG 13-05-2010 PUBLIC 14-05-2010 EMENT VOL-02401-04 PP-00822 RDECTRAB v. 17, n. 192, 2010, p. 145-166)

Assim, restou assentado que o vale transporte mesmo quando pago em pecúnia, não perde o seu caráter indenizatório, sendo portanto, incabível a incidência de contribuição previdenciária sobre essa rubrica.

Em conclusão, verifica-se que a exigência pretendida através do presente lançamento é descabida, razão pela qual deve ser afastada.

Da possibilidade de pagamento em dinheiro do auxílio alimentação. Da desnecessidade de inscrição da empresa no PAT

Entendo que o auxílio alimentação pago aos empregados segurados, mesmo que em espécie, não tem caráter de remuneração e, por conseguinte, não incide a contribuição previdenciária sobre estas rubricas.

Isto porque, com tal atitude, a Recorrente visa apenas a proporcionar o aumento da produtividade e eficiência laboral dos seus empregados. É dizer, a verba paga se aproxima muito mais de um instrumento para o próprio trabalho, já que não se admite que um trabalhador possa trabalhar seguidas horas diárias sem se alimentar. Noutras palavras, a alimentação é concedida “para” e não “pelo” trabalho, ou seja, como meio de tornar viável a própria prestação de serviços, em benefício do trabalhador.

Ademais, como é sabido, o ambiente de trabalho é um local estratégico de promoção da saúde e alimentação saudável e, nesta linha de raciocínio, há de se acrescentar que a alimentação vem proteger a própria segurança e a saúde do empregado.

Outrossim, seria completamente desprovido de sentido entender que o legislador isenta da contribuição previdenciária o auxílio fornecido em vales alimentação e tributa o que é pago em dinheiro, porquanto em ambas situações busca-se a mesma finalidade para o trabalhador, ou seja, o reembolso pelos valores pagos para o exercício do próprio trabalho.

É dizer, não se pode admitir que a simples forma de pagamento possa descaracterizar ou alterar a natureza jurídica de um benefício. Até porque, o pagamento em dinheiro não agride o instituto, que continua mantendo a sua destinação específica, qual seja, a de ajudar no custeio da alimentação.

Ainda sobre a matéria, imperioso ressaltar que tais valores não integram o patrimônio do trabalhador, visto que todos os empregados da empresa necessitam de alimentação. Desta feita, as importâncias pagas se aproximam mais de uma forma de ressarcimento, pois diz respeito a verdadeira compensação de despesas que o trabalhador efetua com a sua alimentação, em decorrência da execução do trabalho.

Frise-se, que qualquer ser humano, e não só o trabalhador, precisa se alimentar para o exercício de suas atividades, sendo certo que sem alimentação torna-se inviável, quiçá impossível, o exercício de qualquer atividade profissional.

Quanto à necessidade de inscrição no PAT, não vejo reprimenda legal para aquelas empresas que não obtiverem inscrição no respectivo programa. O próprio Superior de Tribunal de Justiça – STJ tem firmado entendimento que tal inscrição é dispensável, mitigando os ditames do artigo 3º da Lei nº 6.321/76, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - SALÁRIO IN NATURA - DESNECESSIDADE DE INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR-PAT - NÃO-INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - 1- Quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, com o objetivo de proporcionar o aumento da produtividade e

eficiência funcionais, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, sendo irrelevante se a empresa está ou não inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. 2- Recurso especial não provido. (STJ - REsp 1.051.294 - (2008/0087373-0) - 2ª T. - Relª Min. Eliana Calmon - DJe 05.03.2009 - p. 671)

TRIBUTÁRIO - PROCESSUAL CIVIL - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO IN NATURA - NÃO INCIDÊNCIA - INSCRIÇÃO NO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT - DESNECESSIDADE - 1- Nos termos do art. 28, § 9º, "c", da Lei 8.212/1991, a parcela da alimentação recebida in natura não integra o salário de contribuição. 2- Pacífico o entendimento jurisprudencial que não é necessária a inscrição do empregador no Programa de Alimentação do Trabalhador-PAT, para a não - Incidência da contribuição. 3- Apelação e remessa oficial a que se nega provimento. (TRF-1ª R. - Ap-RN 2007.35.00.010668-4/GO - 8ª T. - Relª Desª Fed. Maria do Carmo Cardoso - DJe 25.09.2009 - p. 683)

Desta feita, resta indubitável que a ajuda alimentação recebida em dinheiro não integra o salário de contribuição, bem como é desnecessária a inscrição no PAT para a não incidência da contribuição previdenciária correspondente.

Das remunerações advindas de ações trabalhistas

Conforme o Relatório Fiscal, a Recorrente deveria ter informado a totalidade das remunerações pagas em decorrência de acordos firmados em ações trabalhistas, pois as referidas parcelas não estão devidamente discriminadas, e, mesmo quando assim se encontram, não foram expressamente homologadas, conforme determinado no art. 43 e seu parágrafo único da Lei n.º 8.212/91.

Destarte, os valores referentes às respectivas ações trabalhistas deveriam ter sido declarados em GFIP, não sendo procedente o argumento da Recorrente de que o mero recolhimento das contribuições devidas incidentes sobre tais remunerações seria suficiente para a extinção da respectiva obrigação tributária acessória.

Além do mais, ainda que se admitisse tal situação, não haveria que se falar em afastamento da multa à Recorrente imputada, porquanto a obrigação principal de pagamento de tributo não se confunde com o dever instrumental e autônomo (obrigação acessória) de declarar, no prazo devido, todos os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Diante disso, procede a multa aplicada à Recorrente no presente no Auto de Infração em comento, em virtude da omissão em GFIP das remunerações advindas das ações trabalhistas ora em análise.

Da não configuração de relação empregatícia nos serviços de construção prestados por pessoas físicas

Para o Relato do Fisco, os prestadores de serviços nas obras de construção civil descritas no Auto de Infração foram equivocadamente considerados como segurados autônomos, quando seriam segurados empregados em virtude da constatação dos pressupostos legais de caracterização da relação empregatícia, quais sejam: pessoa física, serviços de

natureza não eventual, serviço prestado a empregador, subordinação hierárquica e recebimento de salários.

De acordo com esse entendimento, a decisão ora recorrida manteve o argumento levantado pelo Fisco quando da autuação, acrescentando o fato de que a própria natureza da obra de construção civil, por si só, seria apta a exigir o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os segurados da obra, sobretudo pelo fato de, neste tipo de serviço, não haver autonomia dos empregados na execução dos serviços, sendo o dono da obra, na ausência de empreiteiras e subempreiteiras, o responsável pelos encargos previdenciários devidos ao Fisco.

Todavia, a arguição genérica de preenchimento dos requisitos caracterizadores da relação empregatícia não é suficiente para embasar o lançamento tributário, devendo os referidos pressupostos serem efetivamente comprovados pelo Fisco, de forma a ser o crédito constituído sob um suporte fático sólido e impassível de dúvidas quanto aos fatos geradores que ensejaram a sua consolidação. Nessa seara, portanto, é de imprescindível importância a análise das peculiaridades de cada caso concreto.

Feitas essas considerações iniciais, pode-se concluir que, no presente processo, não foi comprovado pelo fisco, de forma satisfatória à elisão de qualquer dúvida, o efetivo preenchimento completo dos requisitos caracterizadores da relação de emprego relativos a TODAS as pessoas físicas prestadoras dos serviços de construção civil discriminados nos autos.

Particularmente, no caso em análise, o requisito principal carente de preenchimento é o da **habitualidade** do serviço prestado, pois é necessário que o serviço prestado tenha caráter de permanência, ainda que por um curto período de tempo, pois não é da natureza da relação de trabalho o caráter esporádico do serviço prestado.

Nesse contexto, nas palavras de Maurício Godinho Delgado, considera-se eventual o “*trabalho descontínuo e interrupto com relação ao tomador enfocado – portanto, um trabalho que se fracione no tempo perdendo o caráter de fluidez*”. (DELGADO, Maurício Godinho, Curso de direito do trabalho, 2 ed., São Paulo, 2003).

Destarte, o que se quer dizer ao se considerar a habitualidade como pressuposto para a configuração da relação empregatícia é que o serviço prestado deve estar à disposição, ainda que potencial, do empregador, como consequência do vínculo criado entre as partes quando da celebração do contrato do trabalho.

Como consequência do pressuposto da fluidez, pode-se afirmar que não há configuração da relação de emprego quando o contrato de trabalho é celebrado em virtude da ocorrência de um único fato certo e determinado, o qual, por sua natureza, ensejou a realização de obra específica, ficando a continuidade do serviço condicionada à duração do evento esporádico ocorrido.

Logicamente, portanto, se o fato em questão se dilatar no tempo e o serviço continuar sendo prestado pela pessoa física inicialmente contratada, preenchidos os demais requisitos dispostos na legislação, restará devidamente configurada a relação empregatícia, o que corrobora a premissa de que a comprovação efetiva dos pressupostos necessários à

caracterização deste tipo de fato é totalmente condicionada às peculiaridades de cada caso concreto.

Diante disso, a partir da análise da lista de “Empregados da Obra de Construção Civil”, constante no Anexo 4.3 (fls. 067 e seguintes), pode-se que concluir que o referido requisito da habitualidade, imprescindível para a configuração efetiva da relação empregatícia, não foi devidamente verificado em relação a todos os prestadores de serviços na lista elencados.

Tal situação decorre do fato de que algumas das pessoas físicas listadas no referido documento não figuram de forma constante nos períodos analisados pelo Fisco, o que conduz à conclusão de que esses trabalhos realizados foram de caráter eventual, ou seja, interrupto e motivado pela ocorrência de determinada situação.

É o caso, por exemplo, do Senhor José Vitor Francisco, que prestou serviços na referida obra nos períodos de abril de 1999, junho de 1999, setembro de 1999 e março de 2000. Vê-se, portanto, que não há fluidez no serviço por ele prestado, sobretudo em virtude do considerável lapso temporal existente nos dois últimos períodos analisados pela Fiscalização, não havendo que se falar, portanto, neste caso, em configuração de relação empregatícia.

Situação semelhante também é a do Senhor Édson Lopes de Oliveira, pintor da obra, o qual prestou serviços a ela referentes nos períodos de abril de 2001, maio de 2001, junho de 2001 e setembro de 2001, estando, configurada, novamente, a ausência de fluidez no serviço prestado.

Todavia, analisando a mesma lista de empregados na referida obra de construção civil, verifica-se a habitualidade em relação a outros prestadores de serviços. É o caso, por exemplo, do Senhor Pedro Alves de Sousa, pintor da obra, o qual aparece continuamente em todos os períodos.

Este fato, contudo, não é suficiente para configurar uma típica relação de emprego, porquanto seria necessário o preenchimento de outro pressuposto necessário em relação a todos os trabalhadores no documento elencados, qual seja, o de **subordinação hierárquica**.

Entenderam o Relatório Fiscal e a Decisão de Primeira Instância que a obra de construção civil, em si própria, seria suficiente para a configuração do requisito de subordinação hierárquica, em virtude do fato de que, neste tipo de serviço, não há autonomia para o trabalhador, o qual, necessariamente, executaria seus serviços conforme a orientação do dono da obra, não existindo, portanto, discricionariedade na execução do serviço por parte daquele.

Todavia, conforme já discutido, os requisitos para a configuração de relação de emprego não podem ser analisados por meio de argumentações genéricas, como é o caso da anteriormente citada, pois a efetiva verificação desses importantes pressupostos está condicionada à análise criteriosa do contexto em que ocorre.

A subordinação é o elemento mais importante na análise de verificação fática dos requisitos da relação empregatícia em virtude de ser o fator que diferencia esta das diversas modalidades de prestação de serviço autônomo. Tal requisito corresponde à “situação em que

se encontra o trabalhador, decorrente da limitação contratual da autonomia de sua vontade, para o fim de transferir ao empregador o poder de direção sobre a atividade que desempenhará”. (NASCIMENTO, Amauri Mascaro. Iniciação ao Direito do Trabalho. 14ª ed. São Paulo, 1989).

Todavia, não se pode afirmar que todo e qualquer fornecimento de diretrizes de execução de um determinado serviço caracteriza a subordinação hierárquica necessária à configuração da relação empregatícia, pois na contratação de serviços autônomos também existe orientação quanto ao resultado almejado.

Afirmar que obras de construção civil, em si próprias, já são suficientes para configuração do requisito de subordinação e, conseqüentemente, para a concretização de uma relação de emprego, seria o mesmo que afirmar que, ao contratar um pintor para fazer um simples retoque numa parede com defeito e fornecer as diretrizes para a execução da obra, estar-se-ia diante de uma típica relação empregatícia, o que seria um absurdo do ponto de vista argumentativo.

Na verdade, a subordinação caracteriza-se pela orientação do empregador quanto aos meios de realização do trabalho, e não quanto ao resultado almejado. Se a técnica a ser empregada for especificada pelo tomador do serviço, estará verificada a subordinação.

Assim, não ficou demonstrado pela fiscalização a existência de subordinação quanto aos prestadores de serviços arrolados, limitando-se a afirmar que o tipo de serviço prestado, de construção civil, já traria intrinsecamente o requisito da subordinação, pressuposto do qual não poderia ter partido a fiscalização.

Contudo, não se pode perder de vista que o aparecimento constante do nome de alguns trabalhadores na relação anexa ao auto de infração levaria à inevitável conclusão de que, para estes, houve subordinação.

Isto porque um trabalhador que mensalmente se encontra prestando serviços na empresa, executando serviços que pela própria natureza demandariam tempo relevante para serem concluídos, termina ingressando na estrutura administrativa desta, passando a fazer não só os serviços solicitados como também se submetendo à orientação técnica do tomador dos serviços.

Assim, analisando-se conjuntamente os requisitos necessários à configuração da relação empregatícia, verifico que somente podem ser considerados empregados os Senhores Ademir Batista Belchior, Pedro Alves de Souza, José Lourenço, Mauro Alves, Renato Rodrigues de Carvalho, sendo correta, portanto, a autuação do Fisco neste ponto.

Quanto aos demais, não verifico habitualidade nem subordinação, razão pela qual entendo correto o enquadramento como contribuintes individuais e, conseqüentemente, o recolhimento realizado pela Recorrente.

Do caráter indireto das remunerações pagas aos atletas e demais integrantes e prestadores de serviço da modalidade Ginástica Rítmica Desportiva

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 22/10

/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 24/10/2012 por MARCELO OLIVEIRA, A

ssinado digitalmente em 20/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 06/10/201

2 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 01/11/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

De acordo com o Relatório Fiscal, as verbas repassadas aos atletas e demais integrantes e prestadores de serviço da modalidade de Ginástica Rítmica Desportiva constituem remuneração pelos serviços realizados, dado o seu enquadramento na categoria de segurados empregados, tendo a Recorrente, responsável pelo respectivo recolhimento de encargos previdenciários e fiscais, incorrido em omissão ao não informar em GFIP as remunerações pagas àqueles servidores.

A partir da análise dos fatos trazidos aos autos, mostra-se correta a autuação em comento. Isto porque a Recorrente firmou Termo de Compromisso com a Fundação de Esportes de Londrina, equiparando-se aquela à condição de empregadora dos atletas e demais prestadores de serviços.

Nos recibos emitidos para o pagamento dos atletas, consta o endereço da Recorrente, acentuando o seu compromisso de arcar com os devidos encargos fiscais e previdenciários.

Diante disso, sendo a Recorrente o sujeito passivo das obrigações tributárias em comento e diante da omissão em GFIP das verbas repassadas aos atletas e demais integrantes da modalidade desportiva ora em análise, as quais integram o salário de contribuição, procede a multa pelo Fisco aplicada em razão do descumprimento do dever acessório em discussão.

Da aplicação de penalidade benéfica

No caso dos autos, verifica-se que o auto de infração foi lavrado por ter o contribuinte omitido fatos geradores na GFIP, sendo-lhe aplicada a penalidade prevista no art. 35, §5º da Lei nº 8.212/1991, na redação vigente à época da ocorrência do fato gerador, ou seja, equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada, legalmente embasada no art. 32, §5º da Lei 8.212/91.

Eis a redação do referido dispositivo:

Art. 32, §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.

No entanto, com o advento da Lei 11.941/09, o dispositivo acima transcrito fora revogado em sua totalidade, passando a regular a matéria o seu art. 32-A, inciso I, *in verbis*:

*"Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou **que a apresentar com incorreções ou omissões** será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de

falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.”

Diante da existência de uma nova lei dispondo de forma diversa sobre a penalidade a ser aplicada à conduta de apresentar GFIP com omissões ou erros, deve o Fisco perquirir sobre qual seria a legislação mais benéfica ao contribuinte, já que a novel legislação poderá retroagir nos termos do art. 106, II, alínea “c” do CTN, *in verbis*:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo 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;

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

Assim, a partir de uma análise no caso concreto de qual seria a penalidade mais favorável ao contribuinte, se de 100% do valor das contribuições omitidas ou de R\$ 20,00 para cada grupo de informações incorretas ou omissas, é que se definirá a norma que será aplicada.

Não se pode perder de vista, contudo, que existe entendimento de que, pela nova legislação instituída pela Lei nº 11.941/2009, o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 somente seria aplicado nos casos em que a omissão ou erro em GFIP não fosse acompanhado de supressão no pagamento da contribuição previdenciária, pois, quando houvesse também descumprimento da obrigação principal, seria aplicado somente o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Este entendimento, contudo, não pode prevalecer.

Em primeiro lugar, a Lei nº 8.212/1991 é específica para disciplinar as contribuições previdenciárias e todas as obrigações principais e acessórias a elas inerentes. Somente nos casos em que a própria Lei nº 8.212/1991 remeter-se a outras normas é que serão estas aplicáveis, como ocorreu expressamente, a título de exemplo, com os seus arts. 35 e 35-A, ao se referirem aos art. 61 e 44 da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

Assim, se na disciplina da penalidade aplicável aos casos de descumprimento da obrigação acessória (GFIP apresentada com omissão ou incorreções ou GFIP não apresentada) a própria Lei nº 8.212/1991 já tipifica a conduta e impõe a penalidade, não fazendo qualquer ressalva quanto à existência ou não de pagamento, não há por que se

perquirir sobre a aplicação de outro dispositivo legal, sendo aquela lei a específica para o caso concreto.

A referência feita pela Lei nº 8.212/1991 ao art. 44 da Lei nº 9.430/1996 somente ocorre no art. 35-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009 que tem sua aplicação limitada aos casos de descumprimento de obrigação principal, e não aos de descumprimento de obrigação acessória relacionado a GFIP, pois para este já teria sido introduzida pela mesma Lei nº 11.941/2009 a punição para os casos de não apresentação de GFIP, apresentação com incorreções relacionados ou não a fatos geradores.

Por outro lado, não existe razão para que o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 seja aplicado somente nos casos em que o descumprimento da obrigação acessória não for acompanhado, também, de diferenças de contribuições a recolher, já que o próprio dispositivo ou qualquer outro não faz essa ressalva.

Ao contrário, o inciso II deste mesmo dispositivo deixa evidente que a multa será paga *ainda que integralmente pagas* as contribuições previdenciárias, isto é, havendo ou não pagamento da contribuição, será aplicada a multa, o que ratifica o entendimento de que, mesmo havendo diferenças do tributo, deverá ser aplicado o dispositivo em comento.

Por essa razão é que não pode ser aplicado o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória quando se tratar de contribuição previdenciária, estando sua aplicação por falta de declaração ou declaração inexata limitada aos tributos de outras espécies.

Portanto, no meu entendimento, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, §5º com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Da Exclusão dos Corresponsáveis

Quanto à solicitada exclusão dos sócios gerentes, cabe esclarecer que a relação de corresponsáveis anexada aos autos pela Fiscalização, no meu particular entendimento, tem como escopo garantir a possibilidade de inclusão dos sócios da empresa no pólo passivo da obrigação tributária numa futura execução fiscal, e não simplesmente listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa.

O prejuízo aos corresponsáveis é imediato, pois com o exaurimento do contencioso administrativo, o débito lançado será imediatamente inscrito no CADIN, em nome do autuado e também de todos os corresponsáveis listados na relação anexa ao Auto de Infração.

No caso da pessoa jurídica contribuinte, ela é quase sempre a responsável pelas suas obrigações tributárias, pois ela, além de ser o sujeito da relação jurídica tributária, tem também, na maioria das vezes, o dever legal de pagar o tributo.

Contudo, a lei prevê que, quando houver inadimplemento da pessoa jurídica, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos pode ser transferida para seus diretores, gerentes ou responsáveis, sob determinadas condições.

É o que determina o comando do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – (...)

II – (...)

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Pelo referido comando, esta responsabilidade só poderá ser transferida para a pessoa do sócio administrador, para o diretor responsável ou para o representante legal capaz. Além disso, esta transferência só poderá acontecer quando houver prova de que estes praticaram qualquer um dos atos irregulares descritos no *caput* do artigo.

Encerrado o processo administrativo com a confirmação da procedência da dívida e não havendo pagamento, será emitida a Certidão da Dívida Ativa, que fundamentará a execução fiscal. Nela deve constar o nome do responsável pelo pagamento e, caso se tenha apurado alguma irregularidade capaz de imputar aos sócios diretores ou ao representante legal a responsabilidade pelo pagamento, deverá conter a respectiva indicação, posto que nossos tribunais só aceitam a citação dos corresponsáveis cujos nomes estejam mencionados na CDA, e só nessa hipótese, poderá constar o nome do corresponsável.

Sim, pois parte-se do pressuposto de que, como a CDA tem presunção de certeza e liquidez, estando o nome do sócio administrador, do diretor ou do representante nela incluído, presumir-se-á, da mesma forma, que houve uma apuração de responsabilidade no processo administrativo, que garantiu o direito de defesa do incluído.

No entanto, no âmbito das execuções fiscais de contribuições previdenciárias, até a revogação do art. 13, da Lei n. 8.620/93, o chamamento dos corresponsáveis ocorria de imediato, independentemente de restarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa ou da prova da prática de algum dos atos previstos no art. 135 do CTN.

Nesse aspecto, o Superior Tribunal de Justiça, tem farta jurisprudência determinando que se o nome do corresponsável estiver inscrito na CDA, tal fato é suficiente para a sua sujeição passiva solidária, cabendo ao corresponsável apenas via embargos à execução (cuja oposição é imprescindível a penhora), fazer contraprova à sua condição de sujeito passivo.

Ressalte-se ainda, que mesmo depois da publicação da Lei 11.941/09, que revogou o art. 13 da Lei 8.620/93, que permitia a responsabilização solidária do corresponsável independentemente da prática de qualquer fato previsto no art. 135 do CTN, o próprio STJ já sinaliza em recentes julgados, que muito embora tenha havido a revogação do dispositivo acima mencionado, ainda assim constando o nome na CDA é cabível a sua inclusão no polo passivo da execução fiscal até que seja feita prova em contrário.

Logo, resta claro o prejuízo aos corresponsáveis com a sua inclusão na relação anexa ao presente Auto de Infração, independentemente da prática de qualquer ato previsto no art.135 do CTN, pois essa relação servirá de base para uma futura inscrição do débito em dívida ativa.

Da Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para determinar a exclusão do auto de infração dos valores correspondentes à remuneração dos prestadores de serviço em que NÃO se verificou relação empregatícia conforme acima exposto, para excluir também a não informação relativa ao pagamento do vale transporte e do auxílio alimentação sem PAT e m pecúnia, bem como para que seja determinada a aplicação da penalidade prevista no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/1991, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, caso mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes

Voto Vencedor

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, Redatora Designada

Permito-me divergir do entendimento do Relator de que as quantias pagas em pecúnia pelo empregador, a título de auxílio-alimentação, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O conceito de salário de contribuição expresso no art. 28 inciso I da Lei 8.212/91 é "...a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados **a qualquer título**, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma,..." (grifei).

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

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

Portanto, a condição de se tratar ou não de salário não está vinculada ao interesse da fonte pagadora ou do empregador em, com aquele pagamento, assalariar ou não seu empregado. Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

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

No presente caso, não resta dúvida que a verba intitulada “auxílio-alimentação”, paga em pecúnia, não está incluída nas hipóteses legais de isenção previdenciária, previstas no § 9º, art. 28, da Lei 8.212/91.

De fato, a alínea “c”, do citado § 9º, com redação dada pela Lei nº 9.528/97, exclui do salário de contribuição apenas a parcela “*in natura*” recebida de acordo com a Lei 6.321/76, o que não é o caso em tela, já que a fiscalização constatou que a empresa concedeu o auxílio-alimentação em pecúnia, o que contraria o referido diploma legal.

Assim, está correto o procedimento fiscal em incluir na base de cálculo da contribuição previdenciária os valores pagos pela recorrente a título de auxílio-alimentação, como está correta a decisão recorrida em manter tal rubrica no Auto de Infração.

Portanto, o valor efetivamente pago pela autuada, em pecúnia, relativo a auxílio-alimentação, integra o salário de contribuição e a pretensão da recorrente de se excluir os referidos valores da base de cálculo da contribuição previdenciária carece de amparo legal.

Nesse sentido, o parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, cuja aprovação pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda ensejou a emissão do ATO DECLARATÓRIO Nº 03 /2011, que autoriza a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”, traz, em seu bojo, excertos do julgado proferido pelo Min. Luiz Fux, nos autos do Recurso Especial nº1.119.787-SP, publicado no DJ em 13/05/2010, bem como outras decisões que expressam a pacífica e consolidada jurisprudência do STJ sobre a matéria, e conclui que “*quando o auxílio-alimentação for pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.*”

Dessa forma, não há amparo legal para a não-incidência de contribuição previdenciária sobre o Auxílio-Alimentação pago em pecúnia.

Nesse sentido, voto por manter os valores pagos a título de Auxílio Alimentação na base de cálculo da contribuição previdenciária e, conseqüentemente, no Auto de Infração em tela.

É como voto.

Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

1. Apenas a título de contribuição para o debate jurídico, exponho meu raciocínio comum ao exposto pelo douto relator e dou provimento parcial ao recurso voluntário, opondo-me do voto divergente, que trata da contribuição previdenciária sobre auxílio-alimentação pago em pecúnia.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 22/10

/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 24/10/2012 por MARCELO OLIVEIRA, A

ssinado digitalmente em 20/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 06/10/201

2 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 01/11/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- **Auxílio-alimentação em pecúnia**

2. No tocante ao auxílio alimentação pago aos empregados segurados da empresa entendo que tal rubrica não sofre a incidência de contribuição previdenciária, haja vista a ausência de sua natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no PAT.

3. Nesse mesmo sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou seu entendimento no sentido de que o pagamento *in natura* do auxílio alimentação não sofre a incidência de contribuição previdenciária por não constituir natureza salarial, esteja o empregado inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT. (Precedentes: EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006).

4. Ademais é oportuno dizer que as empresas, na verdade, estão desempenhando seu papel social ao fornecerem refeições e lanches a segurados a seu serviço, notadamente para aqueles de menor renda. Dessa forma, considero que cobrar contribuições sociais sobre o fornecimento próprio de alimentação é penalizar as empresas e desestimular a colaboração da sociedade na saúde do trabalhador.

5. Abaixo, recente julgado da Primeira Turma deste Colendo Tribunal, *in verbis*:

“TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. VALE-ALIMENTAÇÃO. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR - PAT. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária, mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro.

2. A exegese hodierna, consoante a jurisprudência desta Corte e da Excelsa Corte, assenta que o contribuinte é sujeito de direito, e não mais objeto de tributação.

3. O Supremo Tribunal Federal, em situação análoga, concluiu pela inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago em espécie sobre o vale-transporte do trabalhador, mercê de o benefício ostentar nítido caráter indenizatório. (STF - RE 478.410/SP, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 10.03.2010, DJe 14.05.2010)

4. Mutatis mutandis, a empresa oferece o ticket refeição antecipadamente para que o trabalhador se alimente antes e ir ao trabalho, e não como uma base integrativa do salário, porquanto este é decorrente do vínculo laboral do trabalhador com o seu empregador, e é pago como contraprestação pelo trabalho efetivado.

5. É que: (a) “o pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela

empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito, ou não, no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho' (REsp 1.180.562/RJ (grifo nosso)

(...)

5. Recurso especial provido.”

(STJ - REsp 1185685/SP, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/12/2010, DJe 10/05/2011) (g.n.)

6. Salienta-se, ainda, que para firmar esse entendimento faz-se mister a referência de acórdão cuja relatoria é do Ministro José Delgado que tratou da matéria em questão, conforme ementa abaixo transcrita:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REFEIÇÃO REALIZADA NAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA. NÃO-INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. PRECEDENTES.

1. Recurso especial interposto pelo INSS contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região segundo o qual: a) o simples inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios; b) o auxílio-alimentação fornecido pela empresa não sofre a incidência de contribuição previdenciária, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Em seu apelo, o INSS aponta negativa de vigência dos artigos 135 e 202, do CTN, 2º, § 5º, I e IV, 3º da Lei 6.830/80, 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91 e divergência jurisprudencial. Sustenta, em síntese, que: a) a) o ônus da prova acerca da não-ocorrência da responsabilidade tributária será do sócio-executado, tendo em vista a presunção de legitimidade e certeza da certidão da dívida ativa; b) é pacífico o entendimento no STJ de que o auxílio-alimentação, caso seja pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, é salário e sofre a incidência de contribuição previdenciária.

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento in natura do auxílio-alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da

contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. Precedentes. EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006.

3. Constando o nome do sócio-gerente na certidão de dívida ativa e tendo ele tido pleno conhecimento do procedimento administrativo e da execução fiscal, responde solidariamente pelos débitos fiscais, salvo se provar a inexistência de qualquer vínculo com a obrigação.

4. Presunção de certeza e liquidez da certidão da dívida ativa. Ônus da prova da isenção de responsabilidade que cabe ao sócio-gerente. Precedentes: EREsp 702.232/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 26/09/2005; EREsp 635.858/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 02/04/2007.

5. Recurso especial parcialmente provido.”

(REsp 977.238/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13.11.2007, DJ 29.11.2007 p. 257) (g.n.)

7. Diga-se, também, pelo que se indica nestes casos, que a concessão da alimentação é desvinculada do salário por força da própria Lei nº 8.212/91 que determina a não integração do salário-de-contribuição às importâncias recebidas a título de ganhos expressamente desvinculados do salário (art. 28, §9º, letra “e”, número 7).

8. Não é inoportuno dizer que as empresas, na verdade, estão desempenhando enorme papel social ao fornecerem alimentação a seus trabalhadores, notadamente para aqueles de menor renda. É dizer, cobrar contribuições sociais sobre o fornecimento próprio de alimentação é penalizar as empresas e desestimular a colaboração da sociedade na saúde do trabalhador.

- **Da Exclusão dos Corresponsáveis**

9. A responsabilidade da pessoa física não pode decorrer da simples falta de pagamento de tributo. É inquestionável que o lançamento tributário tem sua exigibilidade em face da sociedade contribuinte. Porém o que é questionável é a exigibilidade de tais créditos perante o administrador dessa sociedade.

10. A sujeição passiva da obrigação principal no direito tributário, como é sabido, dá-se de duas formas: por contribuição (CTN 121, parágrafo único, inciso, I) ou por responsabilização (CTN 121, parágrafo único, inciso II). No caso em tela, inegável a condição de contribuinte da sociedade. De outro lado, é completamente dúbia a condição de responsável do administrador por esses créditos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 22/10

/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 24/10/2012 por MARCELO OLIVEIRA, A

ssinado digitalmente em 20/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 06/10/201

2 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 01/11/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

11. Inexiste, no direito tributário pátrio, espécie de responsabilização objetiva do sócio por créditos tributários inadimplidos pela sociedade. O que o sistema prevê é a responsabilidade tributária do administrador por atos irregulares – atos ultra vires –, seja este administrador sócio ou não.

12. A forma da responsabilização daquele que exerça cargo de administração ou gerência encontra-se presente no art. 135, inc. III do CTN, que dispõe:

“Art. 135 – São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...] III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

13. Sem a presença dos requisitos do art. 135, não há de se falar em responsabilidade do sócio administrador. Nesse sentido leciono o prof. Luciano Amaro:

“Para que incida o dispositivo, um requisito básico é necessário: deve haver prática de ato para qual o terceiro não detinha poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade. Se inexistir esse ato irregular, não cabe a invocação do preceito em tela”(in Direito Tributário Brasileiro. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. P.319).

14. *In casu*, não há nos autos manifestação que demonstre a prática de ato para o qual os relacionados não detivessem poderes, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto da empresa.

15. Em uníssono é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO. ART. 135, III. DO CTN.

PRECEDENTES.1. A arguição da exceção de pré-executividade com vista a tratar de matérias de ordem pública em processo executivo fiscal – tais como condições da ação e pressupostos processuais – somente é cabível quando não for necessária, para tal mister, dilação probatória. 2. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei contrato social ou estatutos.3. Recurso especial provido”[g.n] (REsp 426.157/SE, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 18.08.2006 p. 361).”

16. Assim, ante a impossibilidade de responsabilização tributária dos administradores da recorrente pelos créditos lançados (art. 135 do CTN), devem ser excluídos da relação de vínculos as pessoas nele relacionadas.

DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 32-A

17. A apresentação de GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias configura o descumprimento do disposto no artigo 32, inciso IV e entendo que a multa a ser aplicada é a prevista no artigo 32-A.

18. Isso porque a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e.

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou .

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e.

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

19. Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do artigo 32-A:

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP,

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e

f) fixação de valores mínimos de multa.

20. Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo” ou “informações incorretas ou omitidas”.

21. O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

22. Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

23. E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

...

Seção V

Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

24. Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

25. Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

“Auto de Infração sem Tributo

Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.”

26. Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

27. Quanto à cobrança de multa em lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

28. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

“Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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 1996.

Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Seção IV

Acréscimos Moratórios Multas e Juros

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.

35. Redação anterior do artigo 35:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 22/10/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 24/10/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 20/09/2012 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES, Assinado digitalmente em 06/10/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS
Impresso em 01/11/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

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;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

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;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- 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;*
- 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;"*

29. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN:

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

...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;*
- b) quando deixe de tratá-lo 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;*
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática."*

30. E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, a priori, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

31. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

32. Razão pela qual entendo que deve ser aplicado ao cálculo da multa o artigo 32-A, caso seja mais benéfico ao contribuinte.

• DO VALE-TRANSPORTE EM PECÚNIA

33. A meu ver, os valores pagos em pecúnia a título vale-transporte, por possuírem natureza indenizatória e expressa previsão legal, interpretando-se sistematicamente o ordenamento jurídico, não se incorporam ao salário-contribuição.

34. Entendo que resta nítida a natureza indenizatória do benefício, pois o empregado utiliza os valores recebidos para o custeio da sua locomoção para o trabalho. Tomo como fundamento legal o que dispõe o artigo 28, § 9º, “f”, da Lei 8.212/91:

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;(...)”

35 Cabe ressaltar que a empresa, ao conceder o benefício em pecúnia, cumpriu rigorosamente o previsto na cláusula 47 da Convenção Coletiva de Trabalho a que estava subordinada. É bem verdade que a simples imposição da norma coletiva não pode, por si só, alterar a cobrança do tributo, contudo fica evidente que a empresa não estava adotando procedimento de substituir os valores por verba salarial. Veja o que dispõe a convenção:

“47. VALE TRANSPORTE

a) As empresas representadas pelos sindicatos patronais acordantes, que concedem aos seus empregados o vale transporte, poderão, a seu critério, creditar o valor correspondente através da folha de pagamento ou fornecer o valor em dinheiro, na forma admitida no Decreto n.º 4.840 de 17/09/2003, artigo 2º, parágrafo 1º, inciso IX até o prazo previsto na cláusula “Pagamento Mensal de Salários”;

b) Na superveniência de aumento de tarifas após o pagamento, as empresas efetivarão a competente complementação no prazo de 5 (cinco) dias úteis através da próxima folha de pagamento;

c) A importância paga sob este título não tem caráter remuneratório ou salarial.”

36. Dessa forma, como a Constituição Federal, em seu art. 7º, inciso XXVI, prevê força normativa aos acordos ou convenções coletivas, torna-se clara a possibilidade de pagamento do vale-transporte em dinheiro, como ocorre no presente caso, não

descaracterizando sua natureza indenizatória e não salarial, o que mais uma vez impede a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.

37. Corroborando o entendimento anteriormente disposto, tem-se o posicionamento recente da Advocacia Geral da União, por meio da Súmula n.º 60, a qual preceitua:

"Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba."

38. E sobre a natureza indenizatória do benefício, o Supremo Tribunal Federal já firmou seu posicionamento considerando que, mesmo quando pago em pecúnia, o vale-transporte não possui natureza salarial, **in verbis**:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.

2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.

4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.

5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.

6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.

Recurso Extraordinário a que se dá provimento.”

(RE 478410/ SP; Relator Ministro Eros Grau)

39. Ademais, a Lei 10.243/2001, alterou o §2º do art. 458 da CLT, que passou a ter a seguinte redação:

"Art. 458.....

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

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

.....” (NR)

40. Com isso, considerando o inciso III, acima transcrito, o transporte concedido como utilidade não será considerado como salário. Assim, se não é salário o transporte, não creio que os valores pagos pela empresa aos empregados, para o seu deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público, seja considerado para efeito de incidência da contribuição social.

41. Dito isso, verifica-se que a exigência tributária pretendida é descabida, e por consequência, deve ser afastado o auto de infração, uma vez que, como demonstrado, a empresa não está obrigada a incluir dados relativos ao vale-transporte em GFIP.

• DEMAIS ARGUMENTOS

42. No mais, acompanho o douto voto proferido pelo relator, eis que pronunciado em conformidade com a legislação previdenciária e a jurisprudência do CARF.

43. Do exposto dou provimento parcial ao recurso voluntário, data máxima vênua o voto vencedor divergente, acompanho o proferido pelo douto relator, com as ponderações feitas nesta Declaração de Voto.

Processo nº 35954.002504/2005-92
Acórdão n.º **2301-002.683**

S2-C3T1
Fl. 35

CONCLUSÃO

44. Por todo o exposto, CONHEÇO do recurso de ofício para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, não exigindo o recolhimento de contribuição previdenciária de parcelas não integrantes do salário, promover a exclusão dos administradores da responsabilização tributária e aplicar a multa pelo 32-A, se mais benéfica para a contribuinte.

Damião Cordeiro de Moraes

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes