



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

Processo nº 36202.000873/2007-78
Recurso nº 248.638 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.571 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2010
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS EM GERAL
Recorrente DISTRIBUIDORA LUNAR LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 15/02/2007

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

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN. Encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial parte dos fatos geradores apurados pela fiscalização.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. CFL 34. LEGALIDADE.

A empresa é obrigada a lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, em contas individualizadas, de forma discriminada, os fatos geradores de toda as contribuições previdenciárias, de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como o montante das contribuições descontadas dos segurados, o das empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

PREMIAÇÃO. PROGRAMA DE INCENTIVO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A verba paga pela empresa a segurados obrigatórios do RGPS, por intermédio de programa de incentivo, tem natureza jurídica de gratificação, sendo portanto fato gerador de contribuições previdenciárias.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. COMINAÇÃO DE PENALIDADES. LEI Nº 8.212/91. LEGALIDADE.

As penalidades impostas pela infringência de qualquer dispositivo constante na Lei nº 8.212/91 encontram-se cominadas na própria Lei de Custeio da Seguridade Social e não em seu Regulamento, o qual, apenas, dispõe sobre a forma como a multa será aplicada, em função da gravidade da infração.

CONDUTA TÍPICA DE INFRAÇÃO. CIRCUNSTÂNCIA AGRAVANTE.
BIS IN IDEM IMPOSSIBILIDADE.

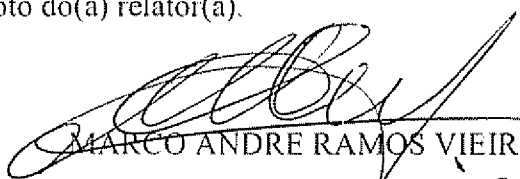
A conduta que, por si só, consubstancia-se infração à legislação previdenciária, formalmente prevista na legislação de regência, não pode ser qualificada como circunstância agravante de penalidade, sob pena de se incorrer em *bis in idem*.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a).


MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA – Presidente


ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi, Edgar Silva Vidal (suplente), Arlindo Costa e Silva, Manoel Coelho Arruda Júnior, Thiago Davila Melo Fernandes e Marco André Ramos Vieira (presidente).

Relatório

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2005

Data da lavratura da Auto de Infração: 15/02/2007

Data da Ciência do Auto de Infração: 13/03/2007

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do recorrente, por ter deixado de lançar em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os pagamentos efetuados aos vendedores, no período de 01/1997 a 12/2005, e os valores pagos a título de premiação, através dos cartões FLEXCARD e PREMIUM CARD, no período de 03/2004 a 12/2005, conforme descrito no Relatório Fiscal, a fls. 19/20

CFL - 34

Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de toda as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Relata o auditor fiscal notificante que, em relação aos pagamentos efetuados através dos cartões de premiação FLEXCARD e PREMIUM CARD, a empresa só apresentou

o Relatório de Recarga de Cartões, onde só é possível se identificar o beneficiário do prêmio, para o período de 08/2004 a 12/2005, conforme demonstrado nas Planilhas cujo código de levantamento é PRE e TAP.

Aduz que, para o período de 03/2004 a 08/2004, os valores foram apurados pelos lançamentos contábeis, tendo sido deduzido o percentual de 4% correspondente à comissão de serviço paga a Incentive House S/A, estando as notas fiscais discriminadas na planilha código de levantamento "IH". Acrescenta que os valores pagos à Incentive House S/A, correspondente a carga dos cartões de premiação, foram contabilizadas na conta 4.3.10.01.03.000000 - Prestação de Serviços Pessoa Jurídica, sendo que a conta do fornecedor 2.1.01.01.00.135418 - Incentive House S/A só começou a ser utilizada em 19/08/2004.

Descreve que a empresa não contabilizou na despesa os pagamentos de comissões efetuados a vendedores, no período de 01/1997 a 07/2002, e que, a partir daí, passou a contabilizar algumas comissões e acertos com vendedores, tendo tal fato sido comprovado através do exame dos Contratos de Prestação de Serviço, Processos Trabalhistas e documentos de pagamento aos vendedores.

Consigna a fiscalização que a autuada incorreu em circunstância agravante da penalidade, prevista no inciso IV (obstado a ação da fiscalização) do art. 290 do Regulamento da Previdência Social - RPS, o que eleva a multa em duas vezes.

Ressalta, alfin, não terem sido constatadas circunstâncias atenuantes previstas art. 291 do RPS.

A multa foi aplicada em conformidade com o art. 283, II, "a" e art 373 do Regulamento da previdência Social - RPS, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, atualizado pela Portaria MPS 342, de 16/08/2006, no valor de R\$ 11.569,42 o qual fica elevado em duas vezes em razão da ocorrência de circunstância agravante prevista no inciso IV do art. 290 do RPS, importando em R\$ 23.138,84 (vinte e três mil, cento e trinta e oito reais e oitenta e quatro centavos).

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o autuado apresentou impugnação a fls. 53/67.

A Delegacia da Receita Previdenciária em Vitória/ES lavrou Decisão-Notificação (DN), a fls. 79/87, julgando procedente a autuação e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

A autuada foi cientificada da decisão de 1ª Instância no dia 08 de maio de 2007, conforme Aviso de Recebimento – AR a fl. 109.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 90/103, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que a aplicação da multa questionada, bem como sua gradação/fixação, foi veiculada por atos normativos infralegais, em evidente afronta ao princípio da legalidade e ao comando contido no inciso V do art. 97 do CTN.



- Que a imposição da sanção questionada é materialmente inválida, já que, no seu entender, não ocorreu a infração descrita nas normas mencionadas pela fiscalização. Aduz que a conduta levada a efeito pela recorrente é atípica por não se enquadrar na descrição da norma sancionadora.
- Alega que a discussão travada entre a recorrente e a Secretaria da Receita Previdenciária nas NFLD nºs 37.019.893-0 e 37.019.892-1 tem como objeto a incidência tributária, ou não, sobre os valores pagos pela empresa. Afirma que não há como se afirmar pela ocorrência da infração enquanto não resolvidas tais NFLD.
- Pondera que, no entendimento da recorrente, os lançamentos contábeis não se referem a fatos geradores de contribuições previdenciárias, e que a situação trazida à apreciação não se amolda ao tipo penal mencionado, motivo pelo qual a multa aplicada deve ser anulada.
- Aduz ser inaplicável ao caso a circunstância agravante da penalidade, já que, no seu sentir, não ocorreu obstaculização da ação fiscal.

Ao fim, requer o recorrente a procedência do presente recurso procedente para reformar a decisão recorrida e considerar insubsistente o AI Nº 37.019.896-4, desconstituindo-o na forma da lei.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro ARLINDO DA COSTA E SILVA, Relator

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 08 de maio de 2007, terça-feira, iniciando-se pois o decurso do prazo recursal na quarta-feira seguinte, diga-se, 06/06/2007. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 06 de junho do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso. Dele conheço.

2. DAS QUESTÕES PRELIMINARES

2.1. DA DECADÊNCIA

Malgrado não tenha sido suscitada pelo recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à fluência do prazo decadencial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário objeto do vertente processo.

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




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

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

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

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

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

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

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

A análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN. Nessa condição, tendo sido o Auto de Infração lavrado em 15 de fevereiro de 2007, com ciência do autuado em 13 de março do mesmo ano, este apenas alcançaria as obrigações acessórias exigíveis a contar da competência dezembro/2001, inclusive, excluídas as relativas ao 13º salário desse mesmo ano.

Pelo exposto, encontram-se atingidas pela fluência do prazo decadencial todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 2001, caducando, por conseguinte, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário a elas correspondente.



Roga-se atenção ao fato de que o reconhecimento da decadência parcial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário não inquina de vício todo o processo. A declaração de caducidade acima aduzida apenas tem o condão de extirpar do lançamento tributário tão somente as obrigações atingidas pelo citado instituto de direito tributário uma vez que a ocorrência deste constitui-se causa extintiva do crédito tributário, nos termos do art. 156, V, in fine, do CTN, e não hipótese de nulidade do lançamento.

Dessarte, o eventual crédito tributário decorrente das obrigações relativas às competências atingidas pela decadência encontra-se extinto, e não nulo, sendo por aquele motivo, e não por este, excluído da abrangência do presente Auto de Infração.

2.2. DA DEPENDÊNCIA DO JULGAMENTO DE NFLD

A recorrente alega que a imposição da sanção questionada é materialmente inválida, em virtude de sua conduta não se enquadrar na descrição legal da norma sancionadora. Afirma estar convencida de que os pagamentos promovidos por ela e questionados pela fiscalização não constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias e que a discussão travada entre ela recorrente e a Secretaria da Receita Previdenciária, nas NFLD nºs 37.019.893-0 e 37.019.892-1, tem como objeto justamente a incidência ou não de contribuições sobre os valores pagos pela empresa, não havendo como se afirmar pela ocorrência ou não da infração enquanto não resolvidas tais NFLD.

Com efeito, através da NFLD nº 37.019.892-1 foram lançadas contribuições sociais incidentes sobre pagamentos a Pessoa Jurídica caracterizada como empregado, pagamento de IPVA e Licenciamento de Veículos de empregados, pagamento a Contribuintes Individuais, pagamento a vendedores caracterizados empregados, pagamento de prêmios aos empregados no setor de Televendas, pagamento a contribuintes individuais transportador autônomo, pagamento a cooperados intermediado por cooperativa de trabalho, arbitramento de salário dos representantes por falta de apresentação dos documentos de pagamento, e diferenças entre o valor recolhido em GPS e o valor declarado em GFIP.

De outro canto, mediante a NFLD nº 37.019.893-0, apurou-se o crédito previdenciário relativo a pagamento de premiação através de crédito em cartões eletrônicos denominados "FLEXCARD" e "PREMIUM CARD" à empregados e contribuintes individuais.

Cumprе destacar que o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação não se encontra instruído com os elementos necessários aptos a indicar, de forma inequívoca, se os fatos jurídicos apurados nas NFLD nºs 37.019.893-0 e 37.019.892-1 são, efetivamente, fatos geradores de contribuições previdenciárias.

A improcedência do lançamento objeto das Notificações Fiscais acima elencadas importará a insubsistência desta autuação.

De outro canto, a ratificação da procedência, mesmo que parcial, de uma ou de ambas as notificações importará na procedência, também, do presente Auto de Infração. Isto porque a caracterização da infração ora em apreciação depende, unicamente, da comprovação de uma única conduta daquelas descritas no fato típico punível.

Sendo o cometimento da infração em exame punível com um valor fixo, torna-se irrelevante para a mensuração do *quantum* de pena aplicável o número de infrações incorridas pelo Sujeito Passivo.

Ocorre que a NFLD nº 37.019.893-0, mediante a qual apurou-se o crédito previdenciário relativo a pagamento de premiação através de crédito em cartões eletrônicos



denominados "FLEXCARD" e "PREMIUM CARD" à empregados e a contribuintes individuais, foi julgada procedente por este Colegiado, tornando-se definitiva a constituição do correspondente crédito previdenciário na instância administrativa.

De tal fato jurídico, deflui inexistir mais qualquer pendência a obstar o julgamento do presente feito.

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

3. DO MÉRITO:

3.1. DA LEGALIDADE/CONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

O recorrente alega em sua defesa que a aplicação da multa questionada, bem como sua gradação/fixação, foram veiculadas por atos normativos infralegais – o RPS -, em afronta ao princípio da legalidade e ao comando contido no inciso V do art. 97 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção,

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo,

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; (grifos nossos)

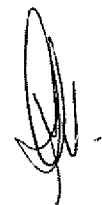
VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo

O vocábulo “cominar” advém do latim *comminatio*, e significa ameaçar com pena, ou castigo. A função da cominação é tornar mais seguro o cumprimento da obrigação, quer em si mesma, quer por via de seu substitutivo processual, a pena.

Na acepção jurídica, cominar tem o sentido de prescrever ou decretar penalidades, por descumprimento de norma ou infração legal.



Com efeito, o Código Tributário Nacional determina que somente a lei pode instituir, extinguir e majorar tributos, bem como, cominar penalidades.

É prudente todavia sublinhar que o parágrafo segundo do citado art. 97 do CTN destaca que atualização de valor monetário não constitui majoração, de forma que escapa do âmbito da lei formal imposta pelo CTN, podendo ser aviada por outro instrumento normativo previsto no ordenamento jurídico.

O art. 96 do *Codex* Tributário especifica que “*A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*” Os grifos não estão no original da lei.

São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, no dizer do art. 100 do CTN:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Cumpra clamar a atenção do leitor, dada à sua extrema importância, a uma singela distinção promovida pelo CTN, ao tratar das obrigações tributárias. Vejamos na sequência:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (grifos nossos)

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

CAPÍTULO II

Fato Gerador

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. (grifos nossos)

Art. 115 Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal. (grifos nossos)



Combinando-se o artigos 97, III e 114, ambos do CTN, verifica-se a definição do fato gerador demanda lei formal.

De outro eito, no que se refere ao estabelecimento de obrigações acessórias, estas decorrem da legislação tributária, não havendo exigência de lei em sentido estrito. O que o CTN submete à lei formal é a cominação de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária, principal ou acessória.

Sendo assim, em matéria de infrações à legislação previdenciária, realizando o comando imperativo estatuído no citado código, o art. 92 da Lei nº 8.212/91 determinou que a infração de qualquer dispositivo constante na citada Lei de Custeio, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), na forma como dispuser o regulamento.

Ou seja, é a lei formal que está a cominar a penalidade, não o regulamento. A lei apenas outorgou ao regulamento a competência para dispor sobre a forma como essa penalidade, variável em sua origem legal, será aplicada às infrações em razão da sua maior ou menor gravidade ao interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos. Note-se que, nos termos do art. 115 do CTN, o fato gerador da obrigação acessória é a situação que, na forma da legislação – não da lei -, impõe a prática ou a abstenção do ato punível.

Abordando as alegações do recorrente por um outro ângulo, não se pode olvidar que, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos normativos que regem a imposição da penalidade ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legislativos implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

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

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

Súmula CARF nº 2:

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

Ao cabo de tais considerações, impõe-se consignar que não vislumbramos qualquer vício que possa macular, formal ou materialmente, o procedimento operado pela fiscalização.

3.2. DOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS



Pondera a recorrente que, no seu entender, os lançamentos contábeis não se referem a fatos geradores de contribuições previdenciárias, e que a situação trazida à apreciação não se amolda ao tipo penal mencionado, motivo pelo qual a multa aplicada deve ser anulada.

As ponderações aduzidas pela recorrente não merecem ser acolhidas.

Muito embora semelhantes em pequenos aspectos, os conceitos de salário/remuneração e Salário de Contribuição não se confundem. Tratam-se de institutos distintos, aquele, inerente ao Direito do Trabalho - artigos 457 e 458 da CLT -, este, atávico ao Direito Previdenciário, e, nos termos da lei, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

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

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

Art 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1 10 1953)

§1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1 10 1953)

§2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1 10 1953)

§3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que foi cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28 2 1967)

Art 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28 2 1967)

§1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82) (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28 2 1967)

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



pelo empregador (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

§4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

Todavia, o caráter de constância somente se verifica na eterna propensão à mudança. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando... os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajustam-nas à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas freqüentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro.

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas, assistimos à introdução de novas exigências de



exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o antigo conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a prestar uma releitura do termo *remuneração*, e a interpretá-lo, não como uma mera contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, como as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho. Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos do contrato de trabalho no qual a partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No contexto atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*.

Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, e assim adiante...

Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de *mera liberalidade*, todas elas ostentam em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o obreiro estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, rubricas típicas como 13º terceiro salário, férias, final de semana remunerado, as faltas justificadas, etc. passam a integrar o conceito de remuneração pois se consubstanciam verbas pagas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida pelo trabalho direto. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

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

()

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

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo "remuneração" esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT. Cite-se, exemplificativamente, a definição jurídica do Salário de contribuição aviado no art. 28 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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



I - para o empregado e trabalhador avulso, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa, (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)

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

III - para o contribuinte individual, a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º, (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

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

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

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

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

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

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



c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6 321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9 528, de 10 12 97)

e) as importâncias (Alinea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9 528, de 10 12 97)

1 previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2 relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS,

3 recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT,

4 recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5 889, de 8 de junho de 1973,

5 recebidas a título de incentivo à demissão,

6 recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9 711, de 1998)

7 recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9 711, de 1998).

8 recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9 711, de 1998).

9 recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7 238, de 29 de outubro de 1984, (Redação dada pela Lei nº 9 711, de 1998)

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

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10 12 97)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6 494, de 7 de dezembro de 1977,

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9 528, de 10 12 97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção

estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa, (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965, (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT, (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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

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

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

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

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

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais, (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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

Cumpra-se observar que, nos termos do art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção. Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência, é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto que as parcelas integrantes

do supra-aludido § 9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Código Tributário Nacional - CTN

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção,

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, sob o foco de tudo o quê até o momento foi apreciado, verificamos que em seu atuar de ofício, os auditores do fisco não se encontram atentos à mensuração dos salários ou das remunerações dos empregados da entidade fiscalizada, mas, sim, a apurar o Salário de Contribuição dos segurados obrigatórios da Seguridade Social, no exercício da competência que lhe foi reservada pela Lei.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33 Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)

(...)

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

3.2.1. DA NATUREZA JURÍDICA DAS PREMIAÇÕES

Na hipótese *sub oculi*, não é exigida áurea mestria para perceber que os pagamentos efetuados a título de premiação através dos cartões FLEXCARD e PREMIUM CARD ostentam natureza jurídica de gratificação. Da pena de Plá Rodriguez, citado por Mascaro Nascimento, grafou-se singular conceito de gratificações como as “*somas em dinheiro de tipo variável, outorgadas voluntariamente pelo patrão aos seus empregados, a título de prêmio ou incentivo, para lograr a maior dedicação e perseverança destes.*”

Mostra-se valioso lembrar, no que pertine à natureza de liberalidade das gratificações, as palavras de Cabanellas: “*provado ou comprovado o caráter habitual, geral, invariável e periódico da gratificação, esta perde a sua voluntariedade característica, para se converter em obrigatória; então, deixa de ser liberalidade para se transformar em direito exigível pelo trabalhador e inescusável pelo empregador*” (Guillermo Cabanellas de Torres, Compendio de Derecho Laboral, Bibliográfica Omeba, Buenos Aires, 1968)



Por tudo o quanto foi ora discutido, avulta que o benefício auferido pelos beneficiários das premiações oferecidas pela recorrente, dada a sua natureza jurídica de gratificação e por não constar expressamente no rol *numerus clausus* de hipóteses de não incidência tributária, constitui-se parcela integrante do Salário de contribuição dos segurados, fato gerador de contribuições previdenciárias, estando sujeito, por decorrência legal vinculante, à incidência de contribuições sociais previdenciárias.

3.3. DA TIPIFICAÇÃO INFRACIONAL DA CONDUTA

O recorrente sustenta que a imposição da sanção vergastada é materialmente inválida, já que, no seu entender, não ocorreu a infração descrita nas normas mencionadas pela fiscalização. Aduz que a conduta levada a efeito pela recorrente é atípica por não se enquadrar na descrição da norma sancionadora.

Tal alegação, igualmente, não encontra o abrigo almejado.

Tratando-se os pagamentos efetuados a título de premiação através dos cartões FLEXCARD e PREMIUM CARD de fatos geradores de contribuições previdenciárias, estes teriam que, por força da legislação que rege as obrigações tributárias acessórias, ter sido lançados como tal, em títulos próprios da contabilidade da recorrente, de forma discriminada.

Assim não o fazendo, a empresa obrigada incorreu objetivamente em infração prevista no art. 283, II, 'a' do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.

Regulamento da Previdência Social

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8 212 e 8.213, ambas de 1991, e 10 666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4 862/2003)

II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

a) deixar a empresa de lançar mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos,

Não se pode perder de vista que o §3º do art. 113 do CTN dispõe, de forma objetiva, que o simples fato da inobservância da obrigação acessória constitui-se condição necessária e suficiente para a sua conversão em obrigação principal, em relação à penalidade pecuniária aplicável.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.



§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária

De forma objetiva, também, assim dispõe, no mesmo sentido, o art. 293 do Regulamento da Previdência Social

Regulamento da Previdência Social

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

Não ressobram dúvidas, portanto, quanto à ocorrência dos fatos jurígenos tributários, à sua qualificação como fatos geradores de contribuições previdenciárias e quanto à tipicidade da conduta perpetrada pelo recorrente, bem como, quanto a legalidade do procedimento levado a cabo pela fiscalização.

3.4. DAS CIRCUNSTÂNCIAS AGRAVANTES

Alega o recorrente ser inaplicável ao caso a circunstância agravante da penalidade, já que, no seu sentir, não ocorreu obstaculização da ação fiscal.

Neste ponto, há que se admitir que a razão assiste ao recorrente.

As circunstâncias agravantes, em função das quais será operada a gradação da multa, encontram-se dispostas *numerus clausus* no art. 290 do RPS.

Regulamento da Previdência Social

Art 290 Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:

I - tentado subornar servidor dos órgãos competentes,

II - agido com dolo, fraude ou má-fé,

III - desacatado, no ato da ação fiscal, o agente da fiscalização;

IV - obstado a ação da fiscalização; ou (grifos nossos)

V - incorrido em reincidência

Parágrafo único. Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar



irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior (Redação dada pelo Decreto nº 6 032/2007)

Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

I - na ausência de agravantes, serão aplicadas nos valores mínimos estabelecidos nos incisos I e II e no § 3º do art. 283 e nos arts. 286 e 288, conforme o caso,

II - as agravantes dos incisos I e II do art. 290 elevam a multa em três vezes,

III - as agravantes dos incisos III e IV do art. 290 elevam a multa em duas vezes; (grifos nossos)

IV - a agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos no caput dos arts. 283 e 286, conforme o caso, e

Parágrafo único. Na aplicação da multa a que se refere o art. 288, aplicar-se-á apenas as agravantes referidas nos incisos III e V do art. 290, as quais elevam a multa em duas vezes.

Compulsando entretanto os autos, não identificamos a ocorrência de qualquer evento, da prática do recorrente, que possa caracterizar obstaculização à fiscalização.

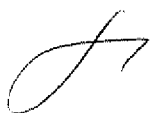
Obstar a ação da fiscalização significa criar dificuldades, impedimentos, interpor obstáculos, opor-se ou criar embaraços, utilizar-se de artifícios para que o auditor fiscal não consiga desenvolver o seu ofício a contento. A conduta perpetrada nesse intento pelo agente, para se configurar como circunstância agravante, não pode estar tipificada na legislação como uma infração autônoma.

Vasculhando o Relatório Fiscal da infração, entretanto, consta consignado *ad litteris et verbis*:

"Desta feita, deixou a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, infringindo o art. 32, inc II da Lei 8.212/91, combinado com o art. 225, II e parágrafos 13 e 17 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Com tal procedimento a autuada incorreu em circunstância agravante da penalidade, prevista no inciso IV (obstado a ação da fiscalização) do art. 290 do Regulamento da Previdência Social - RPS, o que eleva a multa em duas vezes"

Da mera leitura do transcrito parágrafo, verifica-se que o auditor fiscal notificante computou como obstaculização da ação fiscal justamente a conduta caracterizadora da própria infração ora em apreciação.



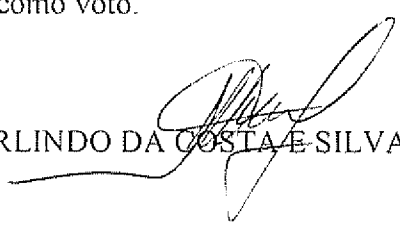
Ora, trata-se de sabença universal que um mesmo fato jurídico não pode ser qualificado, ao mesmo tempo, como a infração *in puniendi* e como circunstância agravante, sob pena de se incorrer em *bis in idem* funcional, o que seria inaceitável.

Por todo o exposto, e diante da não identificação de circunstâncias, de fato, enquadráveis como agravantes da infração, pautamos pela desconstituição da agravante e, consequentemente, pelo afastamento da majoração do valor da multa, devendo esta ser aplicada em seu valor originário.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo ser excluída do cálculo da multa a majoração do seu valor (2x), eis que não restaram caracterizadas circunstâncias agravantes da infração.

É como voto.


ARLINDO DA COSTA E SILVA - Relator