



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

Processo nº 36624.012375/2006-26
Recurso nº 258.550 Voluntário
Acórdão nº 2302-001.148 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2011
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - AI CFL 34
Recorrente TELEFONICA PUBLICIDADE E INFORMAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 31/10/2006.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE 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.

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.

Constitui infração ao Art. 32, II da Lei 8.212/91 deixar a empresa de informar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, as quantias descontadas, as contribuições patronais e os totais recolhidos.

GRATIFICAÇÃO. NATUREZA REMUNERATÓRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o conceito jurídico de salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive sob a

forma de utilidades. O conceito jurídico de Salário de contribuição aviado no art. 28 da Lei nº 8.212/91 em momento algum vincula a natureza jurídica das parcelas integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias à habitualidade de seu recebimento. Sendo a natureza da verba auferida qualificada juridicamente como gratificação de desempenho, basta para a sua sujeição à tributação previdenciária o seu mero recebimento pelo segurado obrigatório do RGPS, mesmo que tal pagamento tenha ocorrido uma única vez no histórico funcional do beneficiário.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA. COMINAÇÃO. LEI Nº 8.212/91.

A multa decorrente do descumprimento de obrigações acessórias de natureza previdenciária foi instituída e cominada diretamente pelo art. 92 da Lei nº 8.212/91, o qual 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.

JULGAMENTO CONJUNTO. MÉRITO JÁ ASSENTADO. DESNECESSIDADE.

O julgamento conjunto de processos conexos só se mostra valiosa nas situações em que existir relação de prejudicialidade entre o mérito discutido em ambos os processos.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade foi negado provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o julgado.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liège Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 03/2001 a 03/2003.

Data da lavratura do Auto de Infração : 31/10/2006.

Data da Ciência do Auto de Infração : 31/10/2006.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas nos parágrafos 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do Recorrente, em virtude de a empresa ter deixado de lançar, mensalmente, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os valores pagos a segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço mediante Cartões de Premiação fornecidos pela empresa Incentive House, violando assim obrigação tributária acessória prevista no inciso II do art. 32 da Lei 8.212/91 c.c. art. 225, II e §§ 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, conforme descrito no Relatório Fiscal, a fl. 04.

CFL - 34

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.

A multa foi aplicada no valor básico de R\$ 11.569,42, de acordo com os artigos 92 e 102 ambos da Lei nº 8.212/91 c.c. artigos 283, II, "a" e art. 373 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, reajustado nos termos da Portaria nº 342, de 16.08.06, art. 7º, inciso VI, multiplicada em duas vezes, conforme previsto no art. 292, IV do RPS, por ter incorrido a empresa em circunstância agravante prevista no inciso V do art. 290 do mesmo regulamento, consistente na reincidência.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Autuado apresentou impugnação a fls. 22/31.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP lavrou Decisão Administrativa a fls. 79/91, julgando procedente em parte a autuação em estudo e afastando a incidência da circunstância agravante, eis que não restou comprovada.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 10 de dezembro de 2007, conforme Aviso de Recebimento – AR a fl. 93.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 96/116, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Decadência quinquenal;
- Que não houve caracterização de conduta representativa de descumprimento de obrigação acessória;
- Que as verbas pagas a título de incentivo aos empregados da Recorrente, por meio dos cartões "FLEXCARD", contratados junto à empresa Incentive House, não podem ser consideradas remuneração e por tal razão não poderiam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias;
- Que o presente auto de infração é nulo, uma vez que a gradação da multa aplicável para a situação dos autos não se encontra prevista em Lei, mas tão somente no art. 283, II, do Decreto nº 3.048/99. Por se tratar de gradação da multa fixada em ato infralegal, está inviabilizada sua aplicação;
- Que a conduta do Recorrente não trouxe qualquer prejuízo ao Erário;
- Que há conexão entre o presente processo e aquele referente à NFLD nº 37.140.170-9, no qual se discute a obrigação principal, motivo pelo qual devem ser julgados em conjunto.

Ao fim, requer o Recorrente o cancelamento do Auto de Infração.

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 em 10/12/2007. Havendo sido o recurso voluntário protocolado em 09/01/2008, 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.

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 n.º 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 respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - CTN

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

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

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

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

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 31 de outubro de 2006, este alcançaria todas as obrigações acessórias exigíveis a contar da competência dezembro/2000, inclusive, excluídas as relativas ao 13º salário desse mesmo ano.

Considerando que o vertente Auto de Infração foi lavrado em razão de descumprimento de obrigação acessória referente às competências de março/2001 a março/2003, não demanda áurea mestria concluir que a obrigação instrumental em julgo não se houve ainda por finada pela algozaria do instituto da decadência tributária.

Vencidas as preliminares, passamos diretamente à análise do mérito.

3. DO MÉRITO

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

3.1. DA MOTIVAÇÃO

O Recorrente sustenta que não houve caracterização de conduta representativa de descumprimento de obrigação acessória.

Assinado digitalmente em 13/06/2011 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, 16/06/2011 por MARCO ANDRE RAMOS V IEIRA

Autenticado digitalmente em 13/06/2011 por ARLINDO DA COSTA E SILVA
Emitido em 29/07/2011 pelo Ministério da Fazenda

A razão não lhe sorri.

A conduta ensejadora da lavratura do debatido Auto de Infração não se assentou na falta de escrituração de lançamentos, mas, sim, na não escrituração, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

A pedra fundamental sobre a qual se edifica a obrigação acessória em estudo encontra-se fincada no art. 32, II da Lei nº 8.212/91, o qual determina terem as empresas a obrigação instrumental de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - 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;

Considerando tratar-se de competência do Poder Executivo a administração dos efeitos oriundos do citado comando legal, dentre eles, a verificação da observância de tal obrigação acessória imposta pela Lei, impõe-se que tal Poder Estatal seja o mais indicado para dispor sobre o assunto e regulamentar como se materializará, de fato, o comando normativo. Tal competência regulamentar deflui diretamente da Constituição Federal, a qual prevê, em seu art. 84, inciso VI, a competência privativa do Presidente da República expedir decretos para regulamentar as leis.

O decreto regulamentar tem por objetivo explicitar a norma contida na lei, estipulando procedimentos a serem realizados pelos contribuintes perante a administração para que o comando da lei se realize a contento, não podendo criar novas obrigações que não aquelas previstas na lei regulamentada.

Assim estatui o art. 99 do Código Tributário Nacional que o conteúdo e o alcance dos decretos restringir-se-á aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas no próprio CTN.

Nesse sentido, figura o art. 103 da Lei nº 8.212/91, *ipsis litteris*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 103. O Poder Executivo regulamentará esta Lei no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de sua publicação.

Ora, a Lei Ordinária nº 8.212, de 24 de julho de 1991, determinou que a empresa é obrigada a 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.

Mas... O que significa “lançar de forma discriminada”?

Esclarecendo o comando legal, o Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, no exercício da competência que lhe foi conferida pela CF/88 e nos limites fixados pelo CTN, traçou o procedimento a ser seguido pelo obrigado, perante a administração tributária, visando à realização do comando normativo, assim dispondo:

Regulamento da Previdência Social

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

II- 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;

(...)

§13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

I- atender ao princípio contábil do regime de competência; e

II- registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

§14. A empresa deverá manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração da folha de pagamento, bem como os utilizados na escrituração contábil.

Registre-se, por relevante, que o §13 do mesmo art. 225 do RPS fixou, tão somente, como devem ser discriminados os fatos geradores de contribuições previdenciárias, ostentando tal norma caráter meramente procedimental, na medida em que explicita como deve ser realizado, na prática da empresa, o comando inscrito genérica e hipoteticamente na norma legal.

É de bom alvitre ressaltar que as disposições regulamentares acima selecionadas não ultrapassam os limites erigidos pelo CTN, não conflitando com o teor normativo prescrito pelo art. 113, II c.c. art. 115, ambos do *codex* em foco.

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

Com efeito, sob a ótica empresarial, escrituração contábil tem, como uma de suas finalidades, assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, e sua mutações. Adite-se que, na atualidade, ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Mostra-se auspicioso destacar, contudo, que a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade e a sua formatação legal é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa sindicat os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Avulta nesse panorama que as prestações adjetivas ordenadas na legislação tributária têm por finalidade precípua permitir à fiscalização a sindicância ágil, segura e integral dos fatos jurídicos tributários ocorridos nas dependências jurídicas do sujeito passivo, motivo pelo qual se exige que a escrituração seja:

- a) Mensal, em razão do critério de apuração das contribuições previdenciárias ser por competência;
- b) Em títulos próprios, que propicie uma fácil e rápida identificação pelos agentes fiscais das contas contábeis onde se encontram registrados os fatos geradores de contribuições previdenciárias;
- c) De forma discriminada, de molde a se identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e as não integrantes do Salário de Contribuição;
- d) Que individualize o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos, de maneira que a fiscalização possa verificar a correção das importâncias descontadas dos segurados e os montantes a cargo destes e os devidos pela empresa vertidos aos cofres públicos.

No caso vertente, a empresa recorrente contabilizou os pagamentos efetuados aos segurados a seu serviço na conta 310.12.503, denominada "Prêmios", registrando o histórico de cada lançamento um pagamento em referência a uma nota fiscal ou fatura específica, dando a entender não se tratar de fatos geradores de contribuições previdenciárias, eis que os pagamentos não estavam lançados em favor de pessoas físicas, mas, sim, em prol de pessoas jurídicas.

Em ádito, a empresa também não discriminou, tampouco segregou, em cada pagamento referido no parágrafo precedente, a parcela repassada aos "*premiados*" (90%) daquela destinada a remunerar a empresa emissora dos cartões, Incentive House, CNPJ nº 00.416.126/0001-41 (10%).

Cumpra enfatizar, eis que se nos antolha não ter o Recorrente ainda se apercebido, que quando a lei determina "*lançar em títulos próprios de sua contabilidade, forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições*", ela não quer dizer, simplesmente, lançar em contas com rótulos sugestivos como "*prêmios*" ou "*pagamentos*", mas, sim, registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias **de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição**, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, como assim estatui, de forma expressa, o art. 225, §13, II do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

No caso dos autos a empresa lançou as verbas em realce em uma conta intitulada "*prêmios*", mas sem identificar, devidamente, que vultosa parcela desses valores era destinada a pessoas físicas; que tais valores estavam sujeitos à incidência de contribuição previdenciária e sem especificar os valores devidos à Previdência Social decorrentes do pagamento dessas verbas, frustrando assim os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram obrigados a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce, não somente nos documentos suso destacados, mas, igualmente, em outras fontes de informação, tais como notas fiscais de prestação de serviços, títulos diversos e genéricos da contabilidade, etc.

Não ressobram dúvidas, portanto, quanto à ocorrência de infração à legislação previdenciária e quanto à tipicidade da conduta perpetrada pelo Recorrente, bem como, quanto à legalidade do procedimento levado a cabo pela fiscalização, restando a penalidade aplicada em perfeita harmonia com o ordenamento jurídico vigente.

3.2. DOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Argumenta a empresa que as verbas pagas a título de incentivo aos empregados da Recorrente, por meio dos cartões "FLEXCARD", contratados junto à empresa Incentive House, não podem ser consideradas remuneração e por tal razão não poderiam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Tal rogativa não encontra ambiente legislativo propício para florescer.

A *vexata quaestio* sobre a qual se funda a lide em debate reside na subsunção ou não dos valores pagos mediante cartão premiação ao conceito legal de Salário de Contribuição, para os fins exclusivos de incidência de contribuições previdenciárias.

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

CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25%

(vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

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

Todavia, 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 frequentemente 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 ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a interpretar remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho.

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

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

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

Constituição Federal de 1988

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

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

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

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

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

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

Constituição Federal de 1988

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

(...)

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

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

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

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

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

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo 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.

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

Nesse cenário, a vista dos ensinamentos colhidos na melhor doutrina trabalhista, avulta compreenderem-se no hodierno conceito de *remuneração* os três componentes do gênero, especificados nos moldes que se vos seguem:

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

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer 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; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cumprido observar que, nos termos do art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção. Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é

necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido § 9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Código Tributário Nacional - CTN

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, visualizando com os olhos de ver a questão controvertida ora em debate, sob o foco de tudo o quanto até o momento foi apreciado, verificamos que as verbas auferidas pelos segurados obrigatórios que prestam serviços à Recorrente, mediante Cartões de Premiação denominados "Premium Card" e "Flexcard", representam para os beneficiários um ganho patrimonial efetivo, decorrente da eficiência do trabalho por eles prestado à empresa em tela, subsumindo-se, dessarte, no conceito de “salário de Contribuição” assentado no *caput* do art. 28 da Lei nº 8.212/91, não estando acobertados por nenhuma das hipóteses de não incidência destacadas no §9º desse mesmo dispositivo legal, razão pela qual integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

3.2.1. DA NATUREZA JURÍDICA DAS PREMIAÇÕES

Destaca o Recorrente que as verbas pagas aos seus empregados mediante Cartões de Premiação denominados "Flexcard" não podem ser consideradas remuneração e por tal razão não poderiam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Tal argumentação não produz eco nas montanhas do ordenamento jurídico nacional.

Na hipótese *sub oculi*, não é exigida áurea mestria para perceber que tais pagamentos ostentam natureza jurídica de gratificação de desempenho. 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 relembrar, 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)

É exatamente o que ocorre no caso concreto sobre o qual ora nos debruçamos. As verbas em destaque não se consubstanciam em ganhos eventuais, mas, sim, numa contraprestação remuneratória auferida pelos empregados como incentivo em concurso interno de produtividade, conforme declarado expressamente pelo Recorrente.

Atingindo o empregado a produtividade desejada, este se titulariza no direito subjetivo à gratificação, podendo esta ser exigida inclusive judicialmente. O que é isso senão uma gratificação de desempenho ?

Por outro lado, o simples fato de uma determinada verba ser eventual ou não mostra-se irrelevante para o seu enquadramento no conceito jurídico de Salário de Contribuição.

Por tudo o quanto foi ora discutido, avulta que o benefício auferido pelos beneficiários das premiações oferecidas pelo 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, estando sujeito, por decorrência legal vinculante, à incidência de contribuições sociais previdenciárias.

3.3. DA MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Argumenta o sujeito passivo que o presente auto de infração é nulo, uma vez que a gradação da multa aplicável para a situação dos autos não se encontra prevista em Lei, mas tão somente no art. 283, II, do Decreto nº 3.048/99. Por se tratar de gradação da multa fixada em ato infralegal, está inviabilizada sua aplicação;

O apelo acima esposado não é merecedor do albergue pretendido.

A Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988, outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, nas cores desenhadas em seu art. 146, III, 'b', *in verbis*:

Constituição Federal de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Imerso nessa ordem constitucional, ao tratar das obrigações tributárias, já no âmbito infraconstitucional, o art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, topograficamente inserido no Título que versa sobre as Obrigações Tributárias, estabeleceu o discrimen entre obrigações tributárias principal e acessórias, assim conformando seus traços definidores:

Código Tributário Nacional

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.

Deflui da análise das disposições do CTN que a imposição de obrigação tributária acessória prescinde de lei formal, podendo ser instituída mediante legislação tributária, assim compreendidas, nos termos do art. 96 do próprio CTN, 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.

Código Tributário Nacional

Art. 96. 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.

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;

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.

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

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.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

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.

Conforme ressaí do citado *codex* tributário, as matérias que se compreendem na reserva de lei em sentido estrito, com as ressalvas previstas, restringem-se a instituição, majoração, redução ou extinção de tributos; a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo correspondente; a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, a formalização de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades, bem como a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

Cominar significa ameaçar com pena, ou castigo, o vocábulo advém do latim, *comminatio*. 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.

Dessarte, em observância ao preceito insculpido no art. 97, V do CTN, o art. 92 da Lei nº 8.212/91 estabeleceu 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.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei 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), conforme dispuser o regulamento. (grifos nossos)

Em reforço a tal assertiva, ilumine-se a expressão realçada nas linhas precedentes, nos termos da qual recai que, se a uma determinada infração tributária inexister a ela associada uma penalidade específica expressamente assentada na lei, então será aplicada uma multa oscilando entre os limites máximo e mínimo previstos no art. 92 da Lei nº 8.212/91, cujo valor exato, a ser definido em função da gravidade da infração, será determinado na forma como dispuser o Regulamento da Previdência Social.

Vertendo em termos mais palatáveis, a lei formal cominou às infrações a dispositivos constante na Lei de Custeio da Seguridade Social penalidade pecuniária, variável em função de sua gravidade, outorgando 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.

Louvou-se o Auto de Infração *sub examine* na infração perpetrada pelo Recorrente à obrigação acessória assentada no inciso II do art. 32 da Lei 8.212/91, a qual finca o dever instrumental de o sujeito passivo 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;

Nessa vertente, atendendo à normatividade exigida pelo dispositivo legal em ênfase, a alínea ‘a’ do inciso II do art. 283 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, assim destacou:

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, de 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;

Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.

Abordando as alegações do recorrente por um outro ângulo, não se pode esquecer 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 sequela 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, perfilando 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.

3.4. DO PREJUÍZO AOS COFRES DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.

Argumenta o Recorrente que a suposta infração não trouxe nenhum prejuízo aos cofres da Previdência Social, já que se trata tão somente de um dever instrumental, logo não pode a recorrente ser penalizada.

A alegação acima postada é totalmente desprovida de razoabilidade.

Em primeiro lugar, há que se ter em mente que as obrigações acessórias são impostas aos sujeitos passivos como forma de auxiliar e facilitar a sindicância ágil e segura, pelos agentes do fisco, do efetivo cumprimento das obrigações ditas principais, bem como na prestação de informações de relevante interesse para o Estado, como é o caso ora em apreciação. Dessarte, a mera violação objetiva de obrigação de natureza instrumental, acarreta, por presunção legal, prejuízo imediato no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, bem como outros de natureza parafiscal e extrafiscal.

Em segundo lugar, mas não menos importante, o não lançamento de fatos geradores, de forma discriminada, em títulos próprios de sua contabilidade, prejudicou a

atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram impelidos a despendere uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce, não somente nos livros fiscais, mas, igualmente, em outras fontes de informação.

Adite-se que o mero descumprimento de obrigação acessória converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, e a sua não cobrança representaria prejuízo econômico para a autarquia previdenciária, além de negativa de vigência ao art. 92 da Lei nº 8.212/91.

Mostra auspicioso destacar que, nos termos do art. 136 do CTN, a responsabilidade por infração à legislação tributária tem caráter objetivo, independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, sendo irrelevante, igualmente, a sindicância da culpa ou da intenção do infrator.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Assim, o fato de trazer ou não prejuízo ao Fisco mostra-se irrelevante para a lavratura do correspondente auto de infração e para a imputação da respectiva penalidade pecuniária.

3.5. DO JULGAMENTO SIMULTANEO COM A NFLD CONEXA.

Pondera o Recorrente haver conexão entre o presente processo e aquele referente à NFLD nº 37.140.170-9, no qual se discute a obrigação principal, motivo pelo qual devem ser julgados em conjunto.

Tal alegação não merece acolhida.

O procedimento requerido pelo sujeito passivo mostra-se de extrema valia em todas as ocasiões em que nos deparamos com uma relação de prejudicialidade entre o mérito discutido em dois Processos Administrativos Fiscais conexos.

No caso vertente, tal cuidado revela-se despiciendo, eis que de há muito se assentou a jurisprudência unânime desta Corte Administrativa no sentido de que as verbas pagas a título de prêmio através de cartões de premiação integram o conceito jurídico de salário de contribuição, devendo, nessa qualidade, ser contabilizados em títulos próprios de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Dessarte, fruto de tais considerações, restou detalhadamente demonstrado que a imputação *in comentum* resultou de procedimentos administrativos conduzidos em perfeita sintonia com os comandos constitucionais e legais vigentes no Ordenamento Jurídico,

Processo nº 36624.012375/2006-26
Acórdão n.º **2302-001.148**

S2-C3T2
Fl. 229

impondo-se salientar não haver sido detectado qualquer vício, de jaez formal ou material, que possa macular o lançamento operado pela fiscalização.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva