



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

Processo nº	36624.014326/2006-28
Recurso nº	252.650 Voluntário
Acórdão nº	2302-00.924 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	16 de março de 2011
Matéria	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente	PLANSERVICE BACK OFFICE S/C LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2001 a 31/10/2005

MPF. VÍCIO FORMAL. INOCORRÊNCIA

A ciência do sujeito passivo na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito após a expiração do Mandado de Procedimento Fiscal, não acarreta a nulidade do lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2001 a 31/10/2005

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

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

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. GRATIFICAÇÃO. HABITUALIDADE.

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 RGP, mesmo que tal pagamento tenha ocorrido uma única vez no histórico funcional do beneficiário.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTA DE MORA. GRADAÇÃO.

A sistemática da gradação da multa de mora acarreta que, quanto mais tempo o obrigado tributário retiver o tributo devido, não o recolhendo aos cofres públicos, mais grave se revela a infração à obrigação tributária principal

cometida, de molde que mais gravosa será a penalidade a ser imputada. Tal graduação não encontra óbices no ordenamento jurídico pátrio, de maneira que, para ser de observância obrigatória, exige-se tão somente que seja instituída mediante lei *stricto sensu*, como assim o fez o art. 35 da Lei nº 8.212/91.

RFFP. CABIMENTO.

A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Edgar Silva Vidal que entenderam aplicar-se o art. 150, parágrafo 4º do CTN quanto a preliminar de extinção do crédito.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

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

Relatório

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

Período de apuração do débito: 01/04/2001 a 31/10/2005

Data da lavratura da NFLD : 31/10/2006

Data da Ciência da NFLD: 03/11/2006

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD compreendendo contribuições previdenciárias destinadas ao custeio da Seguridade Social e a outras entidades e fundos, correspondentes à parte patronal, incidentes sobre os valores pagos aos segurados obrigatórios do RGPS mediante Cartão de Premiação denominados "Premium Card" e "Flexcard", emitidos pela empresa "Incentive House S/A", conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 26/28.

Relata o auditor fiscal notificante que os fatos geradores que deram origem ao presente crédito tributário foram apurados com base nos valores nominais das notas fiscais de serviços e ou faturas de serviços, emitidas pela Empresa Incentive House S/A, CNPJ 00.416.126/0001-41, apresentadas pelo sujeito passivo, os quais foram confrontados com os lançamentos contábeis do período de 01/2001 a 12/2005. Tais dispêndios foram registrados na contabilidade da Notificada na Conta/Rubrica Serviços de Pessoa Jurídica, havendo sido adotadas como competência tributária as datas dos lançamentos das notas fiscais nos livros Diário.

Discorre, outrossim, que a empresa concede aos empregados e contribuintes individuais uma premiação, com produtos destinados a ações motivacionais e programa de estímulo ao aumento de produtividade, a estreitar relacionamentos, e/ou divulgar marcas do Cliente junto ao seu público alvo, conforme definição do Contrato de Prestação de Serviços, assinado em 14/04/2004.

Esclarece o auditor fiscal notificante que as alíquotas relativas às contribuições dos segurados foram aplicadas de acordo com a faixa salarial que eles se enquadram.

Por derradeiro, informa a Autoridade Lançadora que empresa notificada não informou os fatos geradores em apreço nas correspondentes Guias de Recolhimento do FGTS e Informação à Previdência Social, nas quais não houveram sido, igualmente, declarados os beneficiários das premiações em tela. Aduz que tal irregularidade deu ensejo à Auto de Infração nº 37.014.358-2, bem como a correspondente Representação Fiscal para Fins Penais, eis que tal conduta configura, em tese, o crime de sonegação de contribuições previdenciárias previsto no artigo 337-A, inciso I, do Código Penal, com redação dada pela Lei 9.983, de 14/07/2000.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Notificado apresentou impugnação a fls. 48/68.

A Delegacia da Receita Previdenciária em São Paulo/Oeste lavrou Decisão-Notificação (DN), a fls. 195/203, julgando procedente a Notificação Fiscal e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1^a Instância no dia 04 de junho de 2007, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 207.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 214/247, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que os pagamentos por intermédio do cartão constituem-se premiações não habituais que visam exclusivamente a premiar o bom desempenho da atividade de cada colaborador e, por esta razão, não são salários. Aduz que o cartão de premiação visa ao aumento da produtividade, sendo concedido pelo desempenho do beneficiário individual e que não são habituais, pois depende da atividade de cada colaborador, concluindo que, nestas condições, não haveria incidência de contribuição ao INSS;
- Que a Notificação só foi postada em 01/11/2006, após o prazo de execução do Mandado de Procedimento Fiscal com termo final estabelecido para 31/10/2006 e, em decorrência da intempestividade, todas as Notificações e Autuações seriam nulas;
- Que o relatório fiscal não esclarece o porquê de os pagamentos em realce serem considerados como salário, nem expõe o fundamento legal para o referido enquadramento, deixando de apresentar todos os elementos essenciais à exata descrição da infração, o que implicaria cerceamento de defesa e nulidade da Notificação;
- Que foram atingidas pela decadência, nos termos do art. 150 do CTN, as competências relativas aos meses de 04/2001 a 10/2001, considerando que a Notificação foi enviada em 01/11/2006.
- Que inexiste prova da habitualidade dos valores recebidos pelos beneficiários à título de cartão premiação.
- Que não merece prevalecer a multa gradativa do valor supostamente devido relativo à contribuição não recolhida, determinando percentuais menores para o caso da ora recorrente não apresentar defesa ou não recorrer da presente autuação.
- Que a multa aplicada viola os direitos fundamentais inscritos no art. 5º LVI e LV da Constituição, requerendo a redução do valor aplicado;
- Que é inadmissível a representação criminal antes da decisão final do processo administrativo, tendo em vista que este possibilita ao contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa e a instauração penal consubstancia-se em uma ameaça ao contribuinte.

Ao fim, requer o Recorrente a declaração de decadência parcial das obrigações tributárias lançadas, a improcedência da NFLD em julgo, bem como a redução da multa aplicada.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi validamente e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 04/06/2007, segunda-feira, iniciando-se pois o decurso do prazo recursal na terça-feira seguinte, diga-se, 05/06/2007. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 03 de julho 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 COBERTURA DO MPF.**

Alega o Recorrente que a NFLD em tela somente foi postada em 01/11/2006, após o prazo de execução do Mandado de Procedimento Fiscal com termo final estabelecido para 31/10/2006 e, em decorrência da intempestividade, todas as Notificações e Autuações seriam nulas.

Não procedem as alegações ora clamadas.

Publicado com o escopo de estabelecer normas gerais sobre o planejamento das atividades da administração previdenciária em matéria fiscal, o Decreto nº 3.969, de 15 de outubro de 2001, determinou que os procedimentos fiscais relativos aos tributos federais previdenciários deverão ser instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), o qual extinguir-se-á pela conclusão do procedimento fiscal correspondente, registrado em termo próprio, ou, alternativamente, pelo decurso do seu prazo de validade, consideradas as prorrogações ocorridas.

Nessa perspectiva, a ação fiscal, para ser qualificada como regular, necessita ser conduzida sob a cobertura de MPF válido, aqui incluídas suas prorrogações, desde a sua deflagração até o seu encerramento, devendo o auditor fiscal, nesse interregno, emitir todos os documentos fiscais atávicos ao seu ofício que importem numa conduta a ser praticada pelo Fiscalizado, tais como Notificações Fiscais e autos de infração.

O texto do art. 142 do CTN informa que o Lançamento Tributário constitui-se atividade privativa da autoridade administrativa fiscal, e circunscreve-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido, à identificação do sujeito passivo e, sendo caso, à propositura de aplicação da penalidade cabível.

Código Tributário Nacional - CTN

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Deflui das tintas do citado art. 142 que o ato jurídico consubstanciado na ciência do contribuinte encontra-se fora da atividade do lançamento, deste não fazendo parte constitutiva. Configura-se tal ato de ciência, todavia, requisito de eficácia do lançamento, para que este possa produzir todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos, máxime em relação ao notificado, de molde a se lhe assegurar o contraditório e a ampla defesa.

A data de constituição do crédito tributário, seja por NFLD, seja mediante Auto de Infração, não pode ser interpretada portanto como o dia de ciência ao contribuinte, mas, sim, o da lavratura do lançamento estampado ostensivamente na folha de rosto do documento respectivo.

Nesse quadro, a lavratura formal da Notificação Fiscal ou do Auto de Infração, executada pela autoridade administrativa competente, constitui-se o verdadeiro requisito de existência do ato jurídico em realce, figurando a ciência do contribuinte mero requisito de eficácia, não pode esta ser interpretada como ato integrante do procedimento administrativo do lançamento.

Assim, não estando inserida no iter procedural do lançamento, a ciência da Notificação Fiscal pelo sujeito passivo ocorrida após a expiração do prazo constante do Mandado de Procedimento Fiscal não figura, de modo algum, como causa de nulidade do lançamento tributário em questão, eis que este houve por formalizado, e assim constituído o crédito tributário, sob o manto de cobertura do MPF.

De molde a espantar qualquer dúvida, a Câmara Superior do Conselho de Recursos da Previdência Social publicou a Resolução MPS/CRPS nº 1/2006, a qual fez editar o Enunciado nº 25 dispondo que a notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do MPF não implica nulidade do lançamento.

RESOLUÇÃO MPS/CRPS N. 1, de 23 de fevereiro de 2006.

Edita o enunciado nº 25 do Conselho de Recursos da Previdência Social.

A CÂMARA SUPERIOR do Conselho de Recursos da Previdência Social especializada em matéria de custeio, no uso da competência que lhe é atribuída pelo artigo 303, parágrafo 1º, inciso IV, do Decreto nº. 3048/99, na redação do Decreto nº. 4.729, de 09 de junho de 2003, publicado no Diário Oficial da União de 10 de junho de 2003, tendo em vista o disposto no artigo 61, Parágrafos 1 e 2 e artigo 63, Parágrafo 5º, Inciso I da Portaria MPS nº. 88/2004 - Regimento Interno do CRPS – e

cumprindo deliberação do Conselho Pleno em reunião realizada no dia 23 de Fevereiro de 2006, resolve:

Editar o seguinte enunciado:

Enunciado nº 25

A notificação do sujeito passivo após o prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF – não acarreta nulidade do lançamento.

2.2. 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 provação, 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 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 lançamento realizado em 31 de outubro de 2006, este apenas alcançaria os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2000, inclusive, excluído os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

Considerando que a vertente Notificação Fiscal opera o lançamento de contribuições previdenciárias referentes às competências abril/2001 a outubro/2005, não demanda áurea mestria concluir que a obrigação tributária principal em julgo não se houve ainda por finada pela algozaria do instituto da decadência tributária.

Vencidas as preliminares, passamos a análise do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpre inicialmente 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 NATUREZA REMUNERATÓRIA DAS PREMIAÇÕES.

Alega o Recorrente que os pagamentos por intermédio do cartão constituem-se premiações não habituais que visam exclusivamente a premiar o bom desempenho da atividade de cada colaborador e, por esta razão, não são salários. Aduz que o cartão de premiação visa ao aumento da produtividade, sendo concedido pelo desempenho do beneficiário individual e que não são habituais, pois depende da atividade de cada colaborador, concluindo que, nestas condições, não haveria incidência de contribuição ao INSS;

Tal rogativa não merece acolhida por este Colegiado.

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 n.º 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 evolvem-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 incontrovertido que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...

(...)

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

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

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

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

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

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

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 resarcimento 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)

Cumpre 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", subsumem-se 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.

3.1.1. DA NATUREZA JURÍDICA DAS PREMIAÇÕES

Destaca o Recorrente que as verbas pagas aos seus empregados mediante Cartões de Premiação denominados "Premium Card" e "Flexcard" constituem-se ganhos eventuais, não integrando o conceito de Salário de Contribuição por força das disposições inscritas no art. 28, §9º, 'e', 7 da Lei nº 8.212/91.

Tal argumentação é totalmente descabida.

Na hipótese *sub oculi*, não é exigida áurea mestria para perceber que tais pagamentos 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 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 que hajam alcançado as metas estabelecidas pela empresa, conforme declarado expressamente pelo Recorrente a fl. 231, *in verbis*:

"... os referidos prêmios dependem do fato de o beneficiário ter atingido ou não as metas estabelecidas no plano de incentivo, ao contrário do que ocorre com sua remuneração habitual que será

devida, enquanto perdurar o seu contrato de trabalho, independentemente de seu desempenho profissional.”

Atingindo o *colaborador* as metas, este se titulariza no direito subjetivo à gratificação, podendo esta ser exigida inclusive judicialmente. O que é isso senão uma gratificação de desempenho ?

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.

3.2. DA MOTIVAÇÃO

Alega o Recorrente que o relatório fiscal não esclarece o porquê de os pagamentos em realce serem considerados como salário, nem expõe o fundamento legal para o referido enquadramento, deixando de apresentar todos os elementos essenciais à exata descrição da infração, o que implicaria cerceamento de defesa e nulidade da Notificação;

Tal rogativa não reúne os requisitos necessários para prosperar.

Avulta das alegações ora clamadas a necessidade de os relatórios fiscais serem emitidos também em Braille, para que todos, indistintamente, aproveitando-se da sensibilidade epicrítica, possam ter acesso aos seus fundamentos.

O item 2.1. do Relatório Fiscal, a fl. 26, destaca que os valores consolidados na NFLD em litígio referem-se a remuneração de empregados pagas por meio de cartão de premiação.

Na mesma esteira, o item 2.1.2 informa que *Constituem fatos geradores dos tributos ora lançados, os valores pagos aos segurados empregados por meio do cartão de premiação, denominado "Premium Card" e "Flexcard", com produtos destinados a ações motivacionais e programa de estímulo ao aumento de produtividade, conforme cópias de notas fiscais em anexo. Os "programas visam a aumentar a produtividade, estreitar relacionamentos, e/ou divulgar marcas do Cliente junto ao seu público alvo", conforme definição do Contrato de Prestação de Serviços, assinado em 14/04/2004, que segue em anexo.*

Revela ainda que os fatos geradores foram apurados com base nos valores nominais das notas fiscais de serviços e ou faturas de serviços, emitidas pela Empresa Incentive House S/A — CNPJ 00.416.126/0001-41, apresentadas pelo sujeito passivo, os quais foram confrontados com os lançamentos contábeis do período de 01/2001 a 12/2005. Esses gastos foram registrados na contabilidade da Notificada na Conta/Rubrica Serviços de Pessoa Jurídica.

Na sequência, o anexo do Relatório Fiscal a fl. 34/35 elenca todos os beneficiários das premiações em realce, seus respectivos CPF e NIT, bem como os valores por eles auferidos em cada competência.

Na mesma toada, cita o Relatório Fiscal que a empresa não informou esses fatos geradores em GFIP, tampouco os beneficiários da gratificação em apreço.

De outro eito, o relatório FLD - FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO, a fls. 14/17, descreve pormenorizadamente toda a fundamentação legal que oferece esteio jurídico ao lançamento ora em julgo, cabendo ressaltar que no tópico reservado aos fundamentos legais das rubricas encontram-se destacadas toda a base legal instituidora das contribuições sociais ora lançadas.

Como se observa, razão não assiste ao Recorrente eis que os relatórios que integram a NFLD em estudo não ostentam qualquer obscuridade ou dúvida quanto à hipótese de incidência dos tributos objeto deste lançamento.

3.3. DA HABITUALIDADE DO PAGAMENTO.

Pondera o Recorrente inexistirem provas da habitualidade dos valores recebidos pelos beneficiários à título de cartão premiação.

Razão não lhe assiste.

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.

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).

Conforme já destacado nos tópicos precedentes, sendo a natureza da verba ora em apreço 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.

O anexo do Relatório Fiscal, a fls. 39/93, elenca todos os beneficiários das premiações em debate, seus respectivos CPF e NIT, bem como os valores por eles auferidos em cada competência, além de outras informações pertinentes ao caso *sub examine*.

A veracidade das informações contidas no suso citado anexo poderia ter sido sindicada e contestada pelo Recorrente - mas não o foi -, motivo pelo qual, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, deve-se lhe emprestar presunção *iuris tantum* de legalidade e veracidade.

3.4. DA GRADAÇÃO DA MULTA DE MORA.

Exorta o Recorrente que não mereceria prevalecer a multa gradativa do valor supostamente devido relativo à contribuição não recolhida, determinando percentuais menores para o caso do Recorrente não apresentar defesa ou não recorrer da presente autuação.

À suplica acima pautada não se reserva melhor sorte que as demais.

De plano, cabe esclarecer que, em momento algum, a Constituição Federal vedou o emprego do mecanismo de gradação da multa de mora em razão da gravidade do atraso no recolhimento do tributo devido.

A sistemática da gradação acima aludida acarreta que, quanto mais tempo o obrigado tributário retiver o tributo devido, não o recolhendo aos cofres públicos, mais grave se revela a infração à obrigação tributária principal cometida, de molde que mais gravosa será a penalidade a ser imputada. Tal gradação não encontra óbices no ordenamento jurídico pátrio, de maneira que, para ser de observância obrigatória, exige-se tão somente que seja instituída mediante lei *stricto sensu*, como assim o fez o art. 35 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (grifos nossos)

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

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

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

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

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

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

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

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

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

§3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser

utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.

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

Conforme já aventado alhures, estando os agentes fiscais inteiramente vinculados aos ditames da à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificador, fato que desaguaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Reitere-se 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, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

3.5. DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Sustenta o Recorrente que a multa aplicada viola os direitos fundamentais inscritos no art. 5º LVI e LV da Constituição, requerendo a redução do valor aplicado.

O presente apelo não pode ter o seguimento pretendido.

Os princípios constitucionais destacados pelo Recorrente representam garantias asseguradas aos litigantes, nos processos judiciais ou administrativos, ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, sendo inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos.

Conforme destacado nos tópicos precedentes, verificamos que a NFLD em relevo foi lavrada em harmonia com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência dos fatos geradores da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, de forma discriminada por estabelecimento, levantamento e competência, as bases de cálculo da exação, as destinações de cada tributo, as alíquotas aplicáveis em cada caso, os montantes apurados, bem como as diferenças a serem recolhidas.

O Relatório Fiscal expôs todos os elementos que motivaram a lavratura da vertente NFLD e o Relatório Fundamentos Legais do Débito encerrou todos os dispositivos legais amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIAF e TEAF, dentre outros, havendo

sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao Notificado.

A ação se encontra amparada por Mandado de Procedimento Fiscal válido, a fl. 20, havendo sido os fatos geradores que compõem o presente lançamento apurado a partir de documentos apresentados pelo próprio Recorrente, deste exigidos mediante termos próprios de intimação a fls. 21/23.

Dessarte, não vislumbramos pois qualquer vício ou violação aos princípios constitucionais iluminados pelo Recorrente na formalização do débito a amparar as suas alegações.

3.6. DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

Alega ainda ser inadmissível a representação criminal antes da decisão final do processo administrativo, tendo em vista que este possibilita ao sujeito passivo o exercício do contraditório e da ampla defesa e a instauração penal consubstanciar-se-ia em uma ameaça ao contribuinte.

O clamor acima postado não merece abrigo.

O art. 66 do Decreto-lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941 - leis das contravenções penais – qualifica como “*Omissão de Comunicação de Crime*” o comportamento perpetrado por servidor público consistente na não comunicação à autoridade competente de conduta que represente, em tese, crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública.

DECRETO-LEI Nº 3.688 - DE 3 DE OUTUBRO DE 1941

OMISSÃO DE COMUNICAÇÃO DE CRIME

Art. 66. Deixar de comunicar à autoridade competente:

I - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício de função pública, desde que a ação penal não dependa de representação;

II - crime de ação pública, de que teve conhecimento no exercício da medicina ou de outra profissão sanitária, desde que a ação penal não dependa de representação e a comunicação não exponha o cliente a procedimento criminal:

Pena - multa.

Calcando nas mesmas teclas, o art. 16 da Lei nº 8.137/90, a qual define os crimes contra a ordem tributária, estatui que qualquer pessoa, aqui incluídos, por óbvio, os agentes públicos, poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nessa lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990

Art. 16. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Parágrafo único. Nos crimes previstos nesta Lei, cometidos em quadrilha ou co-autoria, o co-autor ou partícipe que através de confissão espontânea revelar à autoridade policial ou judicial toda a trama delituosa terá a sua pena reduzida de um a dois terços. (Parágrafo incluído pela Lei nº 9.080, de 19.7.1995)

Nessa perspectiva, revela-se a Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP mera peça processual de informações, coletadas no curso da ação fiscal, a ser elaborada pelo agente público sempre que se deparar com conduta que represente, em tese, crime contra a ordem tributária, devendo conter, dentre outros elementos, exposição minuciosa do fato e os elementos caracterizadores do ilícito; indícios de prova material do ilícito ou qualquer outro documento sob suspeição que tenha sido apreendido no curso da ação fiscal; cópia autenticada do auto de infração e de termos fiscais lavrados; termos lavrados de depoimentos, declarações, perícias e outras informações obtidas de terceiros, utilizados para fundamentar a constituição do crédito tributário ou a apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento; a qualificação completa das pessoas físicas responsáveis; a qualificação completa da pessoa ou das pessoas físicas a quem se atribua a prática do delito, mesmo que o fiscalizado seja pessoa jurídica; A identificação completa, se for o caso, da pessoa jurídica autuada, cópia dos contratos sociais e suas alterações, ou dos estatutos e atas das assembleias; qualificação completa das pessoas que possam ser arroladas como testemunhas; cópia das declarações de rendimentos, relativas ao período em que se apurou ilícito, da pessoa ou das pessoas físicas representadas e da pessoa jurídica envolvida, no caso de crime contra a ordem tributária; etc.

No âmbito da legislação previdenciária, o art. 616 da IN SRP nº 3/2005 impõe ao auditor fiscal o dever funcional de formalizar a RFFP sempre que este, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 616. Por disposição expressa no art. 66 do Decreto-Lei nº 3.688, de 1941 (Lei de Contravenções Penais), o AFPS formalizará RFFP sempre que, no exercício de suas funções internas ou externas, tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de: (Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I- crime de ação penal pública que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça;

II - contravenção penal.

Parágrafo único. Considera-se, nos termos do Decreto-Lei nº 3.914, de 1941 (Lei de Introdução ao Código Penal e à Lei de Contravenções Penais):

I - crime, a infração penal a que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa;

II - contravenção, a infração penal a que a lei comina isoladamente pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.

Art. 617. São crimes de ação penal pública, dentre outros, os previstos nos arts. 15 e 16 da Lei nº 7.802, de 1989, alterada pela Lei nº 9.974, de 2000, nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137, de 1990, nos arts. 54 a 56, 60 e 61 da Lei nº 9.605, de 1998, e os a seguir relacionados, previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 1940 (Código Penal):(Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I - homicídio culposo simples ou qualificado, com previsão nos §§ 3º e 4º do art. 121;

II - exposição ao risco, com previsão no art. 132;

III - a apropriação indébita previdenciária, com previsão no art. 168-A;

IV - o estelionato, com previsão no art. 171;

V - a falsificação de selo ou de sinal público, com previsão no art. 296;

VI - a falsificação de documento público, com previsão no art. 297;

VII - a falsificação de documento particular, com previsão no art. 298;

VIII - a falsidade ideológica, com previsão no art. 299;

IX - o uso de documento falso, com previsão no art. 304;

X - a supressão de documento, com previsão no art. 305;

XI - a falsa identidade, com previsão nos arts. 307 e 308;

XII - o extravio, a sonegação ou a inutilização de livro ou documento, com previsão no art. 314;

XIII - o emprego irregular de verbas ou rendas públicas, com previsão no art. 315;

XIV - a prevaricação, com previsão no art. 319;

XV - a violência arbitrária, com previsão no art. 322;

XVI - a resistência, com previsão no art. 329;

XVII - a desobediência, com previsão no art. 330;

XVIII - o desacato, com previsão no art. 331;

XIX - a corrupção ativa, com previsão no art. 333;

XX - a inutilização de edital ou de sinal, com previsão no art. 336;

XXI - a subtração ou a inutilização de livro ou de documento, com previsão no art. 337;

XXII - a sonegação de contribuição social previdenciária, com previsão no art. 337-A.

Art. 618. São contravenções penais, entre outras:(Revogado pela IN RFB nº 851, de 28 de maio de 2008)

I - recusar dados sobre a própria identidade ou qualificação, com previsão no art. 68 do Decreto-lei nº 3.688, de 1941 (Lei das Contravenções Penais);

II - deixar de cumprir normas de higiene e segurança do trabalho, com previsão no § 2º do art. 19 da Lei nº 8.213, de 1991.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, apreciando pedido de concessão de liminar postulado na ADIn nº 1.571, proclamou que o art. 83 da Lei 9.430/96 não estipulou uma condição de procedibilidade da ação penal por delito tributário. Consignou o STF que tal dispositivo dirigiu-se apenas a atos da administração fazendária, prevendo o momento em que a *notitia criminis* acerca de delitos contra a ordem tributária, descritos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 deveriam ser encaminhada ao Ministério Público. (Informativo STF n. 64, 17-28 mar. 97, p. 1 e 4).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (grifos nossos)

Parágrafo único. As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

Ao contrário do tipo penal previsto no art. 2º, I, da Lei 8.137/90, consoante clássica diferenciação, pertence à categoria denominada delito formal, isto é, descreve o resultado naturalístico (supressão de pagamento de tributo) mas não o exige para a consumação formal do delito, os delitos previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 são qualificados como crimes materiais, havendo a necessidade de se aguardar a decisão administrativa, para somente então poder ser intentada a ação penal. Dessarte, não havendo Notificação Fiscal ou Auto de Infração válido e/ou definitivo, não se pode dar, em tese, por caracterizado o crime, nem sequer excogitar sua materialidade, pois o artigo 142 do CTN estatui ser competência privativa da autoridade administrativa a constituição do crédito tributário pelo lançamento;

Por outro lado, o artigo 5º, inciso LV, da CF, garante, ademais, a todo e qualquer contribuinte o direito de impugnar o lançamento tributário; Ademais, o art. 34 da Lei 9.249/95 concede ao sujeito passivo a alternativa de pagar o tributo devido e seus acessórios antes da denuncia, para ver extinta a punibilidade dos crimes descritos nos artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137/90;

Nesse contexto, o Pretório Excelso, por maioria, acolheu e aprovou proposta de edição da Súmula Vinculante nº 24, com o seguinte teor: “*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”.

Diante desse quadro, constitui-se dever funcional do auditor fiscal a elaboração, ainda no curso da ação fiscal, da Representação Fiscal para Fins Penais, sempre que, no exercício de suas atribuições institucionais, tiver conhecimento da ocorrência de comportamento omissivo ou comissivo que configure, em tese, crime de ação penal pública

que não dependa de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça, bem como qualquer contravenção penal.

A representação acima referida, instruída com os elementos de prova e demais informações pertinentes, constituir-se-á de autos apartados e permanecerá sobrestada no âmbito da administração tributária até decisão definitiva na esfera administrativa que paute pela procedência total ou parcial do lançamento, quando, então, poderá ser encaminhada ao órgão do Ministério Público, para a devida instauração da persecução penal.

Cumpre ressaltar, por relevante, que a prestação da RFFP ao Ministério Público não consubstancia-se em hipótese de quebra de sigilo fiscal, conforme se depreende dos termos insculpidos no art. 198, §3º, I do CTN:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Assim esculpido o arcabouço legislativo/jurisprudencial, podemos afirmar inexistir qualquer irregularidade da formalização da RFFP em destaque, eis que o seu encaminhamento ao Ministério Público somente se dará após o Trânsito em Julgado administrativo da NFLD em julgo, mesmo assim, na estrita hipótese da procedência total ou parcial do lançamento levado a efeito pela Autoridade Lançadora.

4. CONCLUSÃO:

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

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

