ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10166.723934/2013-15

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

CÓPIA

Processo nº	10166.723934/2013-15
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**2401-004.471 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	16 de agosto de 2016
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes	BRASIL TELECOM CALL CENTER S.A.
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA. RECURSO REPETITIVO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Em face da natureza eminentemente não remuneratória do verba denominada Aviso Prévio Indenizado, na forma reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, julgado sob a indumentária do artigo 543-C, do CPC, o qual é de observância obrigatória por este Colegiado nos termos do artigo 62, § 2º, do RICARF, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre aludida rubrica, impondo seja rechaçada a tributação imputada.

SALÁRIO INDIRETO. BÔNUS ANUAL, AUXÍLIO EXCEPCIONAL E REEMBOLSO EDUCACIONAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. INOBSERVÂNCIA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

Desincumbindo-se o Fisco do ônus de comprovar o fato gerador das contribuições previdenciárias, cabe ao contribuinte demonstrar, com documentação hábil e idônea, que as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais se enquadram em uma das hipóteses previstas no § 9°, do artigo 28, da Lei n° 8.212/91, de maneira a rechaçar a tributação imputada. Na hipótese dos autos, assim não o tendo feito, relativamente as verbas intituladas Bônus Anual, Auxílio Excepcional e Reembolso Educacional, é de se manter a exigência fiscal na forma lançada.

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. APURAÇÃO CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR ARBITRAMENTO. NECESSIDADE MOTIVAÇÃO NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA E DEMONSTRAÇÃO IMPOSSIBILIDADE AFERIÇÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DIRETA NOS DOCUMENTOS OFERTADOS PELA CONTRIBUINTE. INEXISTÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

De conformidade com a legislação de regência, especialmente artigo 33, §§ 3° e 4º, da Lei n° 8.212/91, a constituição do crédito tributário por arbitramento somente poderá ser levada a efeito quando devidamente demonstrada/comprovada à ocorrência da impossibilidade da aferição direta da base de cálculo de tais tributos, em face da sonegação de documentos e/ou esclarecimentos solicitados ao contribuinte ou sua apresentação deficiente. A simples constatação de pequenos equívocos na escrituração contábil ou mesmo mínimas divergências nos valores informados em GFIP e folhas de pagamento, não tem o condão de suportar o lançamento por arbitramento, mormente quando a documentação ofertada pela autuada no decorrer do procedimento fiscal ou nos documentos de arrecadação seriam suficientemente capazes de determinar as remunerações dos segurados, fatos geradores das contribuições ora indevidamente lançadas por aferição indireta.

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar, de forma clara e precisa, todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório.

Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios e/ou motivos de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal por arbitramento, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a improcedência da autuação.

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR. PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.

Nos termos do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária.

A produção de prova pericial deve ser indeferida se desnecessária e/ou protelatória, com arrimo no § 2º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/99, ou quando deixar de atender aos requisitos constantes no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. CO-RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS DA EMPRESA E DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS.

A indicação dos sócios da empresa e/ou outras pessoas jurídicas no anexo da notificação/autuação fiscal denominado CORESP ou Relatório de Vínculos não representa nenhuma irregularidade e/ou ilegalidade, eis que referida co-

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

responsabilização em relação ao crédito previdenciário constituído, encontra respaldo nos dispositivos legais que regulam a matéria. Mais a mais, nos termos da Súmula CARF n° 88, referidos anexos têm natureza meramente informativa, não comportando discussão na esfera administrativa, mormente por não atribuir, por si só, sujeição passiva.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A multa de ofício integra o crédito tributário, logo está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, exceto quanto ao questionamento sobre a incidência de juros sobre a multa, que restou vencida a conselheira Maria Cleci Coti Martins. Pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade quanto ao levantamento "FP - Folha de Pagamento não Declarada em GFIP", vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa. Por unanimidade de votos, rejeitar as demais preliminares. Quanto ao mérito do recurso voluntário: (i) por maioria de votos, dar provimento para excluir o levantamento relativo ao aviso prévio indenizado, vencida a conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini; (ii) pelo voto de qualidade, negar provimento quanto aos juros de mora sobre a multa, vencidos o relator e os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto, Carlos Alexandre Tortato e Luciana Matos Pereira Barbosa; e (iii) por unanimidade de votos, negar provimento quanto às demais questões. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini

CÓPIA

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente e Redatora Designada.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friees, Luciana Matos Pereira Barbosa, Marcio de Lacerda Martins, Andrea Viana Arrais Egypto, Maria Cleci Coti Martins e Rayd Santana Ferreira.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

BRASIL TELECOM CALL CENTER S.A., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 4ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS, Acórdão nº 04-034.373/2013, às e-fls. 1.551/1.589, que julgou procedente em parte os lançamentos fiscais lavrados em 20/05/2013, referente às contribuições sociais devidas ao INSS, correspondentes à parte da empresa, dos segurados e ao financiamento dos benefícios da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, além da aplicação de multa por descumprimento de obrigações acessórias, em relação ao período de 01/2009 a 31/12/2009, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 73/113, consubstanciados nos seguintes Autos de Infração:

1) **DEBCAD 51.033.252-8 -** por meio do qual foram lançadas Contribuições previdenciárias a cargo da empresa, destinadas à Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, abrangendo as competências de 01/2009 a 12/2009, com valor total de R$ 6.274.512,41, consolidado em 20/05/2013 (fls.03 a 53).

2) **DEBCAD 51.033.253-6 -** por meio do qual foram lançadas Contribuições previdenciárias dos segurados destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, abrangendo as competências de 01/2009 a 12/2009, com valor total de R$ 2.211.505,96, consolidado em 20/05/2013 (fls.54 a 69).

3) **DEBCAD 51.033.254-4 –** Multa por descumprimento de obrigação acessória, fundamento legal 30, pelo fato de a autuada deixar de preparar folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, no valor de R$ 10.304,28 (fl.70);

4) **DEBCAD 51.033.255-2 –** Multa por descumprimento de obrigação acessória, fundamento 34, pelo fato de a autuada deixar 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, conforme previsto na legislação, no valor total de R$ 85.867,90 (fl.71);

5) **DEBCAD 51.033.256-0 –** Multa por descumprimento de obrigação acessória, fundamento legal 59, pelo fato de a autuada deixar de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, conforme previsto na legislação, no valor de R$ 10.304,28 (fl.72);

De conformidade com o Relatório Fiscal, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas encontram-se discriminados nos levantamentos abaixo elencados:

a) Remunerações em folha de pagamento não informadas em GFIP:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- Verificou-se que nas folhas de pagamento apresentadas á fiscalização que as rubricas aviso prévio indenizado, bônus anual e auxílio dependente excepcional correspondem a salário-de-contribuição, mas não foram informadas em GFIP;

- Do confronto entre a folha de pagamento e a GFIP, identificaram-se pagamentos a segurados empregados para os quais não havia declaração em GFIP.

b) Custeio de educação:

- Após exame da contabilidade, verificou-se valores lançados na conta "Treinamento Sem. e Congressos, a qual, segundo informação da própria autuada, é "utilizada para o lançamento de diversos tipos de reembolsos como idiomas, graduação, pós-graduação, inscrições em cursos, seminários e palestras entre outros, incluindo o Educacional. (...)";

- O sujeito passivo não atendeu à intimação fiscal, deixando de informar qual o tipo de educação (pós-graduação, graduação, dentre outros) teria sido objeto de reembolso aos segurados;

- Tratam-se de pagamentos que não são beneficiados pela norma de isenção prevista na alínea "t" do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

c) Pagamento de remuneração a segurados empregados por meio da Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás

- Constatou-se na contabilidade pagamentos à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, por serviços de Call Center, totalizando R$ 6.357.995,77;

- Da análise do estatuto social da autuada e do contrato de prestação de serviços pactuado entre esta e a ADFEGO, constata-se que esta foi contratada para realizar a atividade fim daquela, o que vai de encontro à jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho;

- As cláusulas contratuais evidenciam o propósito de a autuada exercer o controle dos serviços prestados pela ADFEGO, com a subordinação desta às normas estabelecidas pela aquela, as quais devem ser observadas desde a seleção e contratação de pessoal, bem como para avaliação de desempenho para fins de evolução na carreira;

- Os empregados foram contratados para prestar serviços que correspondem à atividade fim da autuada, e o prestavam nas próprias dependências desta;

- A fiscalização conclui pela existência de elementos caracterizadores de vínculo empregatício conforme art. 3º da CLT e alínea "a" do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991;

- A fiscalização caracterizou esses trabalhadores como segurados empregados da autuada;

- A autoridade lançadora aferiu indiretamente os valores das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, considerando-os como sendo o montante dos pagamentos feitos à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, registrados na conta de despesa nº 0310357000 – C.O. – Serviços de Call Center.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Após regular processamento, interposta impugnação, contra exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a autoridade julgadora de primeira instância achou por bem julgar procedente em parte o lançamento, afastando parte do crédito tributário referente ao pagamento de remuneração a segurados empregados por meio da associação de deficientes físicos do Estado de Goiás, por entender haver erro na base de cálculo apurada por meio de aferição indireta, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 04-034.373/2013, sintetizados na seguinte ementa:

CÓPIA

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. PRELIMINAR DE NULIDADE.. EXERCÍCIO DO DIREITO DE DEFESA.

Se o auto de infração e todos os documentos que o acompanham permitem ao autuado o perfeito conhecimento do fato tributário imputado, não há que se falar em nulidade em razão de obstrução ao direito de defesa.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO. LEI.

O rol do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991 é taxativo e somente o pagamento das rubricas nele incluídas estão isentas da contribuição previdenciária.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

Não há lei que isente da contribuição previdenciária o aviso prévio indenizado.

PAGAMENTO DE BÔNUS. INCIDÊNCIA

O silencio do contribuinte durante o procedimento fiscal acerca da natureza do bônus pago a seus diretores, e a não apresentação da documentação probatória acerca dessa natureza junto à impugnação é motivo para manter o lançamento da contribuição previdenciária incidente sobre referida rubrica.

AUXÍLIO DEPENDENTE EXCEPCIONAL. INCIDÊNCIA.

Não há previsão legal que isente pagamentos feitos à título de auxílio dependente excepcional da base de incidência das contribuições previdenciárias.

REEMBOLSO EDUCACIONAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

Valores pagos a título de reembolso educacional que não se enquadrem na norma de isenção definida em lei sofrem incidência de contribuições previdenciárias.

FOLHA DE PAGAMENTO. GFIP. DIVERGÊNCIAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Diferenças entre os valores informados em folha de pagamento e em GFIP, correspondentes a salários-de-contribuição, justificam

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias incidentes sobre elas.

LANÇAMENTO. IMPUGNAÇÃO. DOCUMENTOS. AMOSTRAGEM. RAZÕES DE DEFESA NÃO APRESENTADAS.

São ineficazes os documentos trazidos aos autos por amostragem, sem as correspondentes razões de defesa que apontem, expressamente e especificamente, eventuais incorreções nos valores lançados.

SEGURADOS EMPREGADOS. TERCEIRIZAÇÃO. SIMULAÇÃO.

Constatado pela fiscalização que os serviços terceirizados da empresa ocorrem de forma simulada, apenas para burlar o Fisco, correto o enquadramento dos trabalhadores como segurados empregados da empresa contratante.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício qualificada de 150% é aplicável quando caracterizada a prática de sonegação com o objetivo de impedir o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela autoridade fazendária e de reduzir o montante das contribuições devidas.

AFERIÇÃO INDIRETA. BASE DE CÁLCULO. INFORMAÇÃO DISPONÍVEL. DESCABIMENTO.

Se a autoridade lançadora dispõe de meios para obter os valores de salários-de-contribuição recebidos pelos segurados, descabe o emprego da aferição indireta.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

O conjunto de empresas que estão sob o controle acionário único, e que desenvolvem de forma integrada suas atividades econômicas, mas que perante o público atua como uma figura singular, sob uma única denominação, são situações que caracterizam o grupo econômico de fato.

Caracterizada a existência de um grupo econômico de fato, o reconhecimento da responsabilidade solidária é impositivo de lei para o recolhimento da contribuição previdenciária.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de perícia quando o fato a ser provado puder sê-lo por meio de prova documental.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

O crédito tributário abrange também a multa de ofício, motivo pelo qual sobre esta, uma não paga no vencimento, incidem juros de mora conforme determina a legislação tributária.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. PEÇA INFORMATIVA.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O relatório de vínculo é peça meramente informativa integrante do auto de infração previdenciários, a qual não imputa a responsabilidade tributária passiva às pessoas nele indicadas.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO. MULTA.

O não cumprimento das obrigações acessórias implica o lançamento de multa prevista em lei.

MULTA. SITUAÇÃO AGRAVANTE. APURAÇÃO.

A apuração da multa pelo descumprimento de obrigações acessórias deve observar as situações agravantes constatadas pela autoridade lançadora.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte"

Em observância ao disposto no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, c/c artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008, a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício da decisão encimada, que declarou procedente em parte o lançamento fiscal.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 1.607/1.665, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, suscita a nulidade do lançamento relativo a folha de pagamento não declarada em GFIP, por entender que houve manifesta ausência de motivação, pois o fiscal não logrou produzir prova tendente a corroborar a pretensão fiscal, bem como não analisou a fundo os documentos e fatos bases do lançamento.

Ainda em caráter preliminar, insurge-se a contribuinte quanto aos levantamentos C1 e C2, alegando para tanto a omissão de fatos relacionados a estas rubricas, estando presente apenas o discriminativo de débito, não constando os motivos que conduziram o agente fiscal a apurá-los, pugnando assim pela nulidade do lançamento.

Em relação ao mérito, após breve relato das fases e fatos que permeiam o lançamento, insurge-se contra a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas, esclarecendo que o fato gerador de aludidos tributos é a prestação de serviços, sendo a BC a remuneração paga, devida o creditada a qualquer pessoa física decorrente de serviços prestados, nos termos do artigo 28 da Lei n° 8.212/91.

Afirma ser improcedente a incidência das contribuições sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por tratar-se de verba indenizatória, não tendo natureza remuneratória, colacionando jurisprudência, legislação e posicionamentos doutrinários corroborando a sua tese.

Contrapõe-se ao lançamento fiscal, sustentando que os pagamentos feitos a título de bônus anual não podem sofrer a incidência da contribuição previdenciária, pois são

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

pagos por mera liberalidade do empregador, de forma eventual, na forma do item 7, alínea "e", do §9º, do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não havendo a comprovação por parte da autoridade fiscal de que tais valores estivessem vinculados a fatores de eficiência, assiduidade, tempo de serviço e outros relacionados ao desenvolvimento do labor.

Alega ser insubsistente o lançamento quanto ao auxílio dependente excepcional porquanto carece de natureza contra-prestativa, encaixando-se na hipótese de não incidência apresentada pela Lei n° 8.212/91, artigo 28, § 9°, alínea "q", dada sua natureza de assistência médica, sobretudo em razão de o funcionário dever preencher o requisitos para receber tal auxilio. Em defesa de sua pretensão, colaciona jurisprudência deste Conselho.

Argumenta que foram lançados os reembolsos com cursos de idiomas, graduação, pós-graduação, inscrições em cursos, seminários, palestras, entre outros, estando completamente equivocado o auditor e a DRJ, uma vez que tais valores despendidos pela autuada não servem para remunerar serviços prestados, mas, sim, custear a qualificação de seus funcionários, com o fito de melhor executarem suas atividades, ou seja, é concedida não pelo trabalho, mas para o trabalho, o que impossibilita a incidência de contribuições previdenciárias, conforme entendimento da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Esclarece não ter a autoridade lançadora apresentado prova de que a Brasil Telecom Call Center tenha deixado de recolher contribuições previdenciárias, motivo pelo qual as diferenças apuradas seriam indevidas, mormente quando não restou comprovada a real natureza jurídica das diferenças apontadas entre a folha de pagamento e a GFIP, o que impossibilita o direito de defesa. Ainda assim, por amostragem, demonstra a improcedência de aludido levantamento, conforme documentos às fls. 1.474 a 1.544 e planilha transcrita no recurso.

Salienta, ainda, a impossibilidade de refazer o trabalho da autoridade fiscal, por isso demonstrou apenas alguns casos entre os milhares da autuação, devendo ser aplicado o entendimento da DRJ que exclui um dos casos da amostragem, além da necessidade indispensável de diligência para comprovar a inexistência de diferenças apontadas pela fiscalização.

Quanto os Autos de Infração por descumprimento de obrigações acessórias, repisa os argumentos da impugnação, afirmando não restar a autuada obrigada a informar em folha de pagamento importâncias que não são fatos geradores de contribuições previdenciárias, entendimento que se presta, igualmente, a rechaçar as penalidades em relação à obrigação de lançar em títulos de sua contabilidade eventos dessa natureza, bem como de descontar de seus empregados contribuições previdenciárias sobre parcelas indenizatórias, motivo pelo qual são indevidas as multas lançadas por meio do DEBCAD 51.033.254-4, DEBCAD 51.033.255-2 e DEBCAD 51.033.256-0;

Ainda relativamente as obrigações acessórias, no caso de não ser acolhida a pretensão acima mencionada, requer o afastamento da circunstância agravante utilizada na valoração dessas multas, pois não houve dolo, fraude ou má-fé da autuada ao firmar contrato com a ADFEGO, cujo objeto era meramente assistencial visando a garantir a inclusão de pessoas portadoras de deficiência física no mercado de trabalho.

Opõe-se a caracterização de grupo econômico, aduzindo que o fato das empresas estarem sob o controle acionário comum não é suficiente para caracterização de grupo de fato. Assevera, que só pode ser considerado grupo econômico quando as empresas combinarem recursos financeiros, esforços para realização de atividades comuns e firmarem convenção, o que não acontece *in casu*.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com o fito de afastar quaisquer dúvidas quanto a inexistência de grupo econômico, transcreve inúmeros entendimentos jurisprudenciais indicando só haver a possibilidade dessa caracterização quando há uma efetiva comunhão de imobilizados, ativos ou força laboral e gerencial comum, além de expor a relação de responsabilidade solidária constante do artigo 50 do Código Civil.

Disserta a respeito da responsabilidade tributária e sujeição passiva, concluindo pela impossibilidade de responsabilização dos sócios em relação ao crédito previdenciário ora lançado, uma vez que não foram atendidos os requisitos necessários para tanto, inscritos nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, entendimento que encontra guarida na doutrina e jurisprudência pátria trazida à colação.

Vindica, também, a exclusão da incidência de juros sobre a multa de ofício, por entender que essa penalidade não retrata obrigação principal, mas, sim, encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o contribuinte.

Relativamente, ao Recurso de Ofício, esclarece que esse não merece prosperar, esi que, além da ilegalidade quanto o método de aferição indireta aplicado, não houve nenhuma comprovação da suposta relação de emprego entre os funcionários da ADFEGO com a recorrente, impondo seja mantida a decisão de piso relativamente a esta matéria.

Sustenta ser imprescindível a diligência para demonstrar a insubsistência dos lançamentos, uma vez que atestará a inexistência de diferenças entre os valores de base de cáculo apresentados em folha de pagamento e GFIP, entre demais questões já enfrentadas no recurso.

Ressalta o direito da contribuinte de requerer a realização de perícia, diligência ou apresentação de documentos, ou seja, de produzir provas nos autos do processo administrativo fiscal, sendo defeso à autoridade fazendária cercear-lhe aludida garantia constitucional, sob pena de nulidade do procedimento.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para preliminarmente decretar a nulidade dos Autos de Infração, tornando-os sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator.

Consoante se positiva do Relatório Fiscal, a lavratura dos Autos de Infração sob análise deveu-se a constatação de contribuições previdenciárias devidas pela contribuinte ao INSS, correspondentes à parte da empresa, dos segurados e ao financiamento dos benefícios da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, além da aplicação de multa por descumprimento de obrigações acessórias, adotando como fatos geradores as seguintes importâncias:

a) Remunerações em folha de pagamento não informadas em GFIP:

- Verificou-se que nas folhas de pagamento apresentadas á fiscalização que as rubricas aviso prévio indenizado, bônus anual e auxílio dependente excepcional correspondem a salário-de-contribuição, mas não foram informadas em GFIP;

- Do confronto entre a folha de pagamento e a GFIP, identificaram-se pagamentos a segurados empregados para os quais não havia declaração em GFIP.

b) Custeio de educação:

- Após exame da contabilidade, verificou-se valores lançados na conta "Treinamento Sem. e Congressos, a qual, segundo informação da própria autuada, é "utilizada para o lançamento de diversos tipos de reembolsos como idiomas, graduação, pós-graduação, inscrições em cursos, seminários e palestras entre outros, incluindo o Educacional. (...)";

- O sujeito passivo não atendeu à intimação fiscal, deixando de informar qual o tipo de educação (pós-graduação, graduação, dentre outros) teria sido objeto de reembolso aos segurados;

- Tratam-se de pagamentos que não são beneficiados pela norma de isenção prevista na alínea "t" do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

c) Pagamento de remuneração a segurados empregados por meio da Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás

- Constatou-se na contabilidade pagamentos à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, por serviços de Call Center, totalizando R$ 6.357.995,77;

- Da análise do estatuto social da autuada e do contrato de prestação de serviços pactuado entre esta e a ADFEGO, constata-se que esta foi contratada para realizar a atividade fim daquela, o que vai de encontro à jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho;

- As cláusulas contratuais evidenciam o propósito de a autuada exercer o controle dos serviços prestados pela ADFEGO, com a subordinação desta às normas estabelecidas pela aquela, as quais devem ser observadas desde a seleção e contratação de pessoal, bem como para avaliação de desempenho para fins de evolução na carreira;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- Os empregados foram contratados para prestar serviços que correspondem à atividade fim da autuada, e o prestavam nas próprias dependências desta;

- A fiscalização conclui pela existência de elementos caracterizadores de vínculo empregatício conforme art. 3º da CLT e alínea "a" do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991;

- A fiscalização caracterizou esses trabalhadores como segurados empregados da autuada;

- A autoridade lançadora aferiu indiretamente os valores das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, considerando-os como sendo o montante dos pagamentos feitos à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, registrados na conta de despesa nº 0310357000 – C.O. – Serviços de Call Center.

Ressaltados os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas, passamos a contemplam o Recurso de Ofício, bem como as razões de fato e de direito do Recurso Voluntário, senão vejamos.

RECURSO DE OFÍCIO

Presente o pressuposto de admissibilidade, em razão do crédito desonerado se encontrar sob o manto do limite de alçada, conheço do recurso de ofício e passo a análise da matéria posta nos autos.

Após apresentação da impugnação da autuada, o lançamento fora julgado procedente em parte, nos termos do Acórdão nº 04-034.373/2013, às e-fls. 1.551/1.589, da 4ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS, acima ementado, razão pela qual a autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício daquele *decisum*, com arrimo no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, c/c artigo 1º da Portaria MF nº 03/2008.

Com mais especificidade, a DRJ competente, ora guerreada, em síntese, achou por bem rechaçar em parte a pretensão fiscal, afastando parte do crédito tributário referente ao pagamento de remuneração a segurados empregados por meio da associação de deficientes físicos do Estado de Goiás, por entender haver erro na base de cálculo apurada por meio de aferição indireta, adotando os seguintes fundamentos, *in verbis*:

> *"[...]*
>
> ***INCORREÇÃO DA BASE DE CÁLCULO APURADA POR MEIO DE AFERIÇÃO INDIRETA***
>
> *A autoridade lançadora considerou os pagamentos registrados na contabilidade feitos à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, como sendo base de cálculo de contribuições previdenciárias decorrentes da caracterização do vínculo empregatício entre os empregados da referida associação e a autuada, utilizando-se, portanto, do procedimento chamado de aferição indireta, cujos fundamentos legais transcrevem-se abaixo:*
>
> *[...]*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O arbitramento, ou aferição indireta, é uma medida de exceção, que deve ser utilizada quando a autoridade lançadora não disponha de meios (ou tais meios não sejam confiáveis) para se chegar aos valores efetivos das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, que no caso seriam os salários-de-contribuição pagos aos empregados que mantinham vínculo empregatício formal com a Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, e o vínculo empregatício de fato com a Brasil Telecom Call Center S/A.

***A autoridade lançadora não fundamentou o motivo pelo qual considerou o total das notas fiscais de serviço emitidas pela Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, como sendo base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas**.*

***Convém lembrar que os valores dos salários recebidos pelos empregados formalmente vinculados à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, estão disponíveis em vários tipos de documentos emitidos pela referida associação, tais como folhas de pagamento, RAIS, GFIP e DIRF, e as informações contidas em tais documentos estão disponíveis nos sistemas informatizados da RFB**.*

***Contudo, a autoridade lançadora não informou se tais documentos seriam inexistentes, ou porque motivos as informações constantes neles não mereceriam fé**.*

Como bem alegou as impugnantes, a autoridade lançadora consultou a GFIP apresentada pela Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, para relacionar o nome de todos os empregados formalmente vinculados a esta (item 85 do relatório fiscal e anexo VII), para comprovar a pessoalidade dos serviços prestados à autuada. Por qual razão não teria a autoridade lançadora considerado os salários informados nessa GFIP como base de cálculo?

***Vê-se, portando, que autoridade lançadora poderia dispor dos valores dos salários-de-contribuição efetivamente pagos a cada um dos empregados formalmente vinculados à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, mas assim não o fez**.*

***Ainda que a autoridade lançadora tivesse apresentado os motivos para desconsiderar todas as informações acerca dos valores dos salários pagos aos empregados formalmente vinculados à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás – ADFEGO, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, prevê percentuais mínimos a serem considerados como custo de mão-de-obra no caso de aferição indireta feita com base em notas fiscais**:*

[...]

Embora a norma citada acima preveja percentuais mínimos a serem considerados como remuneração da mão-de-obra, mostra-se evidente que considerar o percentual máximo do valor dos serviços informados em notas fiscais dependeria de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

justificativa por parte da autoridade lançadora, o que não ocorreu no presente caso.

Esse procedimento adotado pelo sujeito passivo ainda não se mostra razoável, pois considera que todos os valores constantes em notas fiscais corresponderiam a salários-de-contribuição, não havendo qualquer tipo de pagamento sobre o qual não incidiria contribuições previdenciárias; considera que a empresa contratada faria a intermediação de mão-de-obra de forma gratuita.

Em razão do exposto, devem ser excluídos do lançamento todos os valores das contribuições previdenciárias objeto dos seguintes levantamentos:

· AS – PAGAMENTO À ADFEGO – SEGURADOS EMPREGADOS (EMPRESA);

· CS – PAGAMENTOS À ADFEGO – CONTRIBUIÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS (SEGURADOS).

[...]" (grifamos)

Como se observa dos autos, ao constituir o crédito previdenciário pertinente aos pagamentos efetuado à Associação de Deficientes Físicos do Estado de Goiás, a ilustre autoridade lançadora entendeu por bem utilizar-se do procedimento do arbitramento, adotando como base de cálculo dos tributos lançados o total das notas fiscais de serviços emitidas pela ADFEGO, sem conquanto motivar aludida conduta, sobretudo em razão de a totalidade dos salários recebidos pelos empregados formalmente vinculados àquela Associação estar disponível em vários tipos de documentos emitidos pela referida contribuinte, tais como folhas de pagamento, RAIS, GFIP e DIRF, e as informações contidas em tais documentos.

Nesse sentido, estando o lançamento escorado em uma presunção legal, incumbe à fiscalização demonstrar e comprovar os motivos que a levaram utilizar deste procedimento excepcional e, conseqüentemente, fundamentá-lo na legislação de regência, fazendo constar dos autos do processo, nos anexos pertinentes, a norma legal esteio da exigência fiscal, sob pena de nulidade e/ou improcedência do feito.

Inobstante à grande celeuma que envolve o tema, é certo que atualmente o Fisco dispõe de alguns mecanismos para apuração de crédito tributário quando constatadas operações/transações realizadas pelo contribuinte com a finalidade de se esquivar da tributação, ou mesmo quando aquele não promove a devida escrituração contábil, nos moldes mínimos das normas específicas, ou não a oferece à fiscalização quando intimado para tanto.

Como se observa, o procedimento do arbitramento, uma vez constatados os requisitos exigidos pela legislação de regência, é legal e inverte o ônus da prova ao contribuinte.

Trata-se, pois, de presunção legal – *júris*, que desdobra-se, ensinam os doutrinadores, em presunções *"juris et de jure"* e *"juris tantum"*. As primeiras não admitem prova em contrário; são verdades indiscutíveis por força de lei.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por sua vez, as presunções "*juris tantum*" (presunções discutíveis), fato conhecido induz à veracidade de outro, até a prova em contrário. Elas recuam diante da comprovação contrária ao presumido. Serve de bom exemplo a presunção de liquidez e certeza da dívida inscrita, que pode ser ilidida por prova inequívoca, nos termos do artigo 204, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

As hipóteses inscritas nos §§ 3º e 6º, do artigo 33, da Lei nº 8.212/91, portanto, caracterizam-se como **presunções *juris tantum***, albergada por lei, mas passíveis de comprovação do contrário presumido.

Porém, tal procedimento deve estar devidamente fundamentado e motivado nos autos do processo, além da necessidade de atender aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de nulidade ou improcedência do lançamento.

Destarte, o arbitramento não pode representar uma verdadeira "carta branca" ao agente fiscal, de maneira a possibilitar-lhe concluir pela existência de débitos tributários bem destoantes do que efetivamente devido pelo contribuinte, escorados em parâmetros aleatórios e imprecisos, sem o devido aprofundamento no exame das provas constantes dos autos. Não se pode admitir, pois, seja praticado o arbítrio em nome do arbitramento. É um procedimento, portanto, que objetiva aproximar, mensurar as remunerações tributáveis tanto quanto possível daquele que seria real. Tem-se assim que a vontade abstrata da lei é gravar o tributo que seria devido em condições normais, não mais do que isso, porquanto o objetivo precípuo da fiscalização é a orientação, com a finalidade de esclarecer aos contribuintes em geral sobre o indelével dever de recolher ao fisco os tributos efetivamente devidos, naturalmente após identificar as eventuais irregularidades extraídas de sua atividade, ou contabilidade, se for o caso. Em nenhum sistema jurídico se permite a tributação ao alvedrio da lei ou se preconiza a cobrança de tributo acima daquilo que o Fisco tem direito. Gravar tributo não tem o mesmo sentido de agravá-lo. O agravamento se faz mediante cominação de multas, não pela via do arbitramento.

A doutrina pátria oferece proteção ao entendimento encimado, conforme se verifica do excerto da obra do renomado tributarista HELENO TORRES[1], abaixo transcrito:

> *" [...] toda a fundamentação de uma desconsideração de método previamente escolhido e aplicado pelo contribuinte é, em si, medida típica de arbitramento da base de cálculo dos tributos envolvidos [...]. Da Constituição, no seu art. 145, § 1°, ao próprio CTN, nos seus arts. 148 e 150, I, em nenhuma hipótese vê-se justificativa para tributação com base em presunções absolutas; o que vale do mesmo modo para a negativa de aplicação de métodos de apuração de bases de cálculo. [...] Ao Direito tributário importa, com exclusividade, só a verdade material, para a qual certas presunções legais somente valem como hipóteses sujeitas a confirmação pela base natural de testabilidade: a situação fática tomada como motivo para a edição do ato administrativo de lançamento. Caso não se tenha por ocorrido tal como o supunha a norma, deve ser aberto ao contribuinte o direito de demonstrar, mediante produção de prova em contrário, a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, em louvor da verdade material. Sobre o uso das presunções legais no direito tributário, pela circunstância de*

[1] TORRES, Heleno Taveira. Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Limites ao Uso do PRL-60 na Importação. RFDT 06/2 I, dez/03

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *alheamento da administração em face de todos os fatos passíveis de serem alcançados para tributação e pela exigência de demonstração de provas, por parte das autoridades administrativas, a cada ato de lançamento tributário, em favor da simplificação, qualquer recurso ao uso de presunções legais deve satisfazer a estritos requisitos de justificação, sob pena de afetar os princípios de segurança jurídica e interdição do arbítrio, e ter por prejudicada sua aplicação. Todavia, o uso de presunções em matéria tributária há de encontrar limites muito claros. Primeiro, tais presunções só poderão ser de ordem probatória (presunção simples ou hominis); e, quando criadas por lei, não poderão ser absolutas, mas só relativas, admitindo a devida prova em contrário por parte do alegado, com liberdade de meios e formas. Segundo, a Administração deve respeitar o caráter de sub-sidiariedade dos meios presuntivos, pois só de modo excepcional se deve valer deles, na função de típica finalidade aliviadora ou igualdade de armas, nas hipóteses em que encontrar evidente dificuldade probatória. Terceiro, porque a verdade material é o parâmetro absoluto da tributação, qualquer modalidade de presunção relativa, há de ser aplicada com estrito respeito aos direitos fundamentais, e a legalidade, acompanhada de devido processo legal e sem qualquer espécie de discricionariedade que leve ao abuso de poder"*

A jurisprudência administrativa é firme e mansa neste sentido, determinando o cancelamento de autuações em que a fiscalização extrapolou os limites impostos pela legislação ao lançar com base no arbitramento, sobretudo quando os critérios utilizados nesta empreitada não estejam devidamente claros e precisos, *in verbis*:

> *"[...]*
>
> *Ementa: ARBITRAMENTO – POSSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE*
>
> *Na ocorrência de recusa na apresentação de livros ou documentos ou se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*
>
> ***O procedimento de arbitramento, embora seja prerrogativa legal do fisco, deve revestir-se de razoabilidade, de tal sorte que os indícios apresentados levem a inferir a efetiva ocorrência do fato gerador**. [...]"* (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo n° 13963.000848/2007-87 - Acórdão n° 2401-00.057, Sessão de 04/03/2009 – Relatoria Conselheiro Ana Maria Bandeira) (grifamos)
>
> *"Ementa: [...]*
>
> *AFERIÇÃO INDIRETA. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*
>
> *AFERIÇÃO. REQUISITOS. NULIDADE.*
>
> ***Na utilização da aferição o Fisco deve, de forma clara e precisa, descrever a fundamentação legal, os fatos geradores ocorridos, o débito apurado, os valores aferidos indiretamente, indicando claramente os parâmetros utilizados, bem como, sempre que possível, os segurados envolvidos****. [...]"* (2ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo n° 109.35.007634/2007-81 – Acórdão n° 2402-01.174, Sessão de 21/09/2010 – Relatoria Conselheiro Marcelo Oliveira) (grifamos)

Ademais, o lançamento – atividade vinculada que constitui o crédito tributário – não pode se apoiar em suposições, conjecturas e muito menos presunções do agente arrecadador, como se extrai do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Deve fundamentar-se em fatos concretos, demonstrados, suscetíveis de comprovação.

Mesmo porque, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador, determinando, ainda, a perfeita base de cálculo dos tributos exigidos, como segue:

> *"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."*

Em outras palavras, o procedimento do arbitramento, em que pese conferir a prerrogativa do fiscal autuante em presumir a base de cálculo do tributo lançado, não o desobriga de comprovar a ocorrência do fato gerador. Ou seja, a base de cálculo poderá ser presumida, uma vez observados os requisitos para tanto, mas a ocorrência dos fatos geradores não. É o que se extrai do artigo 148 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

> *"Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."*

Mais a mais, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei n° 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade, *in verbis:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***"Art. 50.*** *Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]*
>
> ***§1º*** *A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]"*

Como se verifica dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo e determinar a matéria tributável (base de cálculo). A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Autuação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal.

Na mesma linha exposta acima, a apuração do crédito previdenciário por arbitramento deve vir acompanhada da devida motivação, indicando a autoridade lançadora às irregularidades constatadas, as quais a impediram de apurar diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

A doutrina não discrepa deste entendimento, consoante se positiva dos ensinamentos da eminente jurista MARIA RITA FERRAGUT[2], que assim preleciona:

> *"[...] 33. O arbitramento da base de cálculo deve respeitar os princípios da finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva, razão pela qual não há discricionariedade total na escolha das bases de cálculo alternativas, estando o agente público sempre vinculado, pelo menos, aos princípios constitucionais informadores da função administrativa. 34. Não basta que algum dos fatos previstos no artigo 148 do CTN tenha ocorrido a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: faz-se imperioso que além disso o resultado da omissão ou do vício da documentação implique completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico. 34.1. O critério para determinar se um ou mais vícios ou erros são ou não suscetíveis de ensejar a desconsideração da documentação reside no seguinte: se implicarem a impossibilidade por parte do Fisco de, mediante exercício do dever de investigação, retificar a documentação de forma a garantir o valor probatório do documento, o mesmo deve ser considerado imprestável e a base de cálculo arbitrada. Caso contrário, não. 35. Diante de um lançamento por arbitramento, o sujeito passivo poderá verificar, para fins de defesa, se o ato jurídico encontra-se devidamente motivado e os aspectos formais do ato foram cumpridos; se estão indicados na norma individual e concreta de constituição do crédito todos os dados e documentos utilizados para aferição dos valores arbitrados, pois em caso negativo, o lançamento estará cerceando o exercício da ampla defesa e do contraditório; se o critério adotado pelo Fisco para o arbitramento é muito oneroso e desprovido de razoabilidade, considerando o capital social, o faturamento, o lucro e a própria capacidade operacional da empresa; se a infração cometida consistiu apenas em atraso na escrita ou na entrega de declarações, o que não é considerado antecedente da norma jurídica que tem como conseqüente o*

[2] FERRAGUT, Maria Rita Ferragut. Presunções no Direito Tributário. Dialética, 2001, p. 161

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

dever do Fisco de efetuar o lançamento por arbitramento, mas tão-somente daquela que prevê a aplicação de multa decorrente de descumprimento de deveres instrumentais; se a documentação irregular poderia ter sido desconsiderada, uma vez que os vícios dela constantes são insignificantes se comparados ao número de lançamentos contábeis efetuados ou documentos fiscais emitidos; se mesmo diante de omissão de receitas o contribuinte teve prejuízo, não alterado em virtude dessas receitas, hipótese em que não se faz possível exigir o pagamento de tributos incidentes sobre a renda e o lucro; se a fiscalização utilizou-se de exercícios em que a atividade do contribuinte foi atípica, comprometendo a validade da média; e muitos outros."

A jurisprudência do CARF que se ocupou do tema, oferece guarida ao entendimento acima esposado, exigindo, além da devida motivação na utilização do procedimento do arbitramento, a demonstração da ocorrência do efetivo prejuízo da fiscalização, senão vejamos:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/10/2006

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO.

***A mera existência de irregularidades na escrita contábil do contribuinte não autoriza, por si só, a aferição indireta das contribuições, quando o Fisco não demonstra que houve sonegação de documentos ou que os elementos apresentados não refletem a real remuneração paga aos segurados a serviço da empresa**. [...]*

Recurso Voluntário Provido em Parte." (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo n° 35273.000238/2007-94, Acórdão n° 2401-002.161, Sessão de 01/12/2011 – Relatoria Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo) (grifamos)

Como se observa, em síntese, a fiscalização deve demonstrar cabalmente as razões que a levou a promover o lançamento por arbitramento, especialmente com a finalidade de oportunizar a ampla defesa e contraditório do contribuinte.

No caso *sub examine*, conclui-se que o fiscal autuante edificou uma presunção legal, lançando crédito que entendeu devido, com base nos valores constantes das Notas Fiscais de prestação de serviços, suscitando ter promovido o arbitramento das contribuições lançadas, invertendo, assim, o ônus da prova a contribuinte.

Entrementes, tratando-se de procedimento excepcional, o arbitramento a partir do permissivo legal inscrito no artigo 33, §§ 3º e 4°, da Lei n° 8.212/91, deve ser devidamente fundamentado em fatos e documentos suscetíveis de comprovação. Não basta a fiscalização simplesmente inferir que apoiou-se no procedimento do arbitramento para constituir o crédito tributário.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Para que o lançamento tivesse o devido amparo legal e fático, caberia ao fiscal autuante comprovar que a contabilidade da contribuinte não oferece condições de demonstrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, ou seja, a real movimentação das remunerações de seus segurados, na forma que exige o artigo 33, §§ 3º e 4°, da Lei n° 8.212/91. Isso não logrou o Fisco a comprovar na hipótese dos autos.

Como se constata, mister se fazer à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de desconsideração da contabilidade de empresas, que somente poderá ser levada a efeito quando aquela estiver convencida da imprestabilidade da escrita contábil, *in casu,* para fins previdenciários, devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao julgador de analisar devidamente os autos.

Em outras palavras, não basta à indicação de erros e/ou vícios na contabilidade, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal de que os documentos fornecidos pelas contribuintes não se prestam a demonstrar a real movimentação da remuneração de seus segurados, impossibilitando a aferição direta da base de cálculo de referidos tributos.

A presunção legal inserida no artigo 33, §§ 3º e 4°, da Lei n° 8.212/91, relativamente ao arbitramento, não tem o condão de suprimir o precípuo dever legal da autoridade fiscal demonstrar e comprovar a ocorrência das hipóteses legais ali inscritas, com a finalidade de justificar aludido procedimento.

A rigor, em momento algum o fiscal autuante asseverou que se viu impossibilitado de apurar a base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas em face de equívocos nos registros contábeis vinculados às contribuições previdenciárias, capaz de reforçar a sua tese. E, se assim não o foi, inexiste razão para o arbitramento/aferição indireta adotado nos autos.

Com efeito, em nosso entender, os motivos aventados pela fiscalização, sem que haja um aprofundamento maior no tema (arbitramento), com provas mais robustas e indicação do efetivo prejuízo na seara do direito previdenciário, não é capaz de fazer florescer a hipótese de incidência admitida pela fiscalização. Repita-se, o arbitramento não pode representar uma "carta branca" ao agente fiscal de maneira a afastar a necessidade de comprovação dos requisitos mínimos da exigência tributária.

Não bastasse isso, *in casu*, reitera-se, o que reforça o pleito da contribuinte é que a fiscalização não demonstrou a impossibilidade de se aferir diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias, de maneira a justificar o arbitramento operado na constituição do crédito tributário. Ora, o arbitramento só faz sentido e tem fundamento legal se a autoridade fazendária não tiver condições de extrair a base de cálculo dos tributos a serem lançados nos documentos que dispõe ou ofertados pela contribuinte.

Observe-se, por fim, que o Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicar, resumidamente, como procedeu à autoridade lançadora na constituição do crédito previdenciário, devendo, dessa forma, ser claro e preciso relativamente aos procedimentos adotados pela fiscalização ao promover o lançamento, concedendo ao contribuinte conhecimento pleno dos motivos ensejadores da autuação, possibilitando-lhe o amplo direito de defesa e contraditório, sobretudo tratando-se de lançamento por arbitramento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em face dos fatos acima delineados, uma vez não demonstrada ou sequer aventada pelo fiscal autuante a impossibilidade de apuração dos fatos geradores e/ou base de cálculo das contribuições previdenciárias diretamente nas folhas de pagamento, GFIP's e contabilidade da contribuinte, não se pode admitir a apuração de crédito previdenciário com base em arbitramento, exclusivamente arrimado numa presunção legal, a qual inverte o ônus da prova, mas deve estar devidamente motivado e comprovados seus pressupostos legais.

Na esteira desse entendimento, não se pode cogitar em irregularidade na decisão levada a efeito pelo julgador de primeira instância, porquanto agiu da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, promovendo a retificação do crédito previdenciário nos termos encimados.

Em vista do exposto, estando à decisão de primeira instância em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo o *decisum* recorrido, nesse ponto, em sua integralidade, pelas razões de fato e de direito acima ofertadas.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

Consoante se positiva dos autos, a nobre autoridade lançadora achou por bem decretar a improcedência parcial do feito, excluindo das Autuações os valores pertinentes aos levantamentos ***AS - PAG ASSOC DEFIC FIS EST GO, FP - FOLHA DE PAGA NÃO DECL EM GFIP, CS - CONTR SEGURADOS PAG ADFEGO e CI - CONTR SEGURADOS*****, os quais foram contemplados acima por ocasião da análise do Recurso do Ofício, razão pela qual analisaremos adiante as demais razões de recurso da contribuinte, em sede de preliminar ou de mérito, exclusivamente no que tange os demais levantamentos, como segue.**

PRELIMINAR REALIZAÇÃO DE PERÍCIA

Preliminarmente, suscita a recorrente a improcedência da decisão recorrida sob o argumento de que a autoridade julgadora se baseou nas informações e documentos constantes dos autos, mais precisamente Relatório Fiscal da Autuação, privilegiando tal documentação em detrimento dos argumentos e elementos colocados a sua disposição na impugnação, impondo a conversão do julgamento em diligência para produção de provas indispensáveis ao deslinde da controvérsia.

Em que pese o esforço da recorrente, sua irresignação, contudo, não merece acolhimento. Ao contrário do que alega a contribuinte, a autoridade recorrida não privilegiou o lançamento em prejuízo das razões e documentos apresentados pela então impugnante.

Observe-se, com relação aos documentos e razões ofertadas pela contribuinte, que o julgador de primeira instância foi muito feliz em sua decisão, tendo em vista que cabe exclusivamente a ele conceder a força probante que assim entender. A documentação constante do processo serve justamente para formar a convicção do julgador, podendo interpretá-la da forma que melhor entender, refutá-las ou desconsiderá-las, de acordo com sua convicção, conquanto que de forma fundamentada. Aliás, é o que determina o artigo 29 do Decreto 70.235/1972, como segue:

" *Seção VI*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Do Julgamento em Primeira Instância

[...]

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

CÓPIA

Assim, o pleito da recorrente não tem o condão de macular a decisão recorrida, porquanto o julgador monocrático procedeu da melhor forma, exarando decisão fundamentada, debatendo acerca das razões pertinentes lançadas pela contribuinte, formando livremente sua convicção, nos termos do dispositivo legal encimado.

Quanto ao indeferimento do pedido de diligência para produção de prova, igualmente, decidiu acertadamente o ilustre julgador de primeira instância. Além de a recorrente não atender os requisitos para concessão da perícia, inscritos no artigo 16, inciso IV, do Decreto 70.235/72, a autoridade recorrida já tinha formado sua convicção no sentido de manter o lançamento fiscal com base nos demais documentos constantes dos autos, sendo despiciendo a produção de prova pericial.

Com efeito, a produção de prova pericial se faz necessária quando indispensável ao deslinde da questão, não se prestando para fins protelatórios, o que impõe o seu indeferimento nos termos do artigo 38, § 2º da Lei nº 9.784/99 c/c o artigo 16, inciso IV, § 1º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

"Lei 9.784/99

Art. 38.

[...]

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias."

"Decreto 70.235/72

Art. 16.

[...]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito;

§ 1º - Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16."

Mais a mais, tratando-se de matéria de fato, caberia a contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea. Não o fazendo, é de se manter o lançamento, corroborado pela decisão de primeira instância.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Registre-se, por fim, que a contribuinte em seu Recurso Voluntário, a exemplo das fases anteriores do processo administrativo, não apresentou nenhuma documentação capaz de comprovar que os valores lançados não condizem com a verdade.

PRELIMINAR DE NULIDADE DOS LANÇAMENTOS

Ainda em sede de preliminar, pretende a contribuinte seja decretada a nulidade dos feitos, sob o argumento de que a autoridade lançadora não logrou motivar/fundamentar o ato administrativo do lançamento, de forma a explicitar clara e precisamente os motivos e dispositivos legais que embasaram as autuações, contrariando a legislação de regência, notadamente o artigo 142 do Código Tribunal e, bem assim, os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com os presentes lançamentos. A simples leitura dos anexos das autuações, especialmente o "Fundamentos Legais do Débito – FLD", Relatório Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção dos lançamentos.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover os lançamentos demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias e multas ora exigidas, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos dos lançamentos foram extraídos das informações constantes dos sistemas previdenciários e fazendários, bem como das folhas de pagamento, GFIP's, recibos e demais documentos contábeis, fornecidos pela própria recorrente, rechaçando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento adotado pelo fiscal autuante, como procura demonstrar à autuada, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

MÉRITO

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve parte substancial da exigência fiscal, dissertando a propósito da pretensa não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Aviso Prévio Indenizado, Bônus Anual, Auxílio Dependente Excepcional e Reembolso Educacional, além de se insurgir contra as penalidades aplicadas nas autuações por descumprimento de obrigações acessória e principal, como passaremos a analisar de maneira individualizada adiante.

Em defesa de sua pretensão, elabora substancioso arrazoado contemplando com especificidade as verbas concedidas aos segurados empregados, acima elencadas, concluindo estarem fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Em virtude das 04 (quatro) verbas lançadas na presente autuação como salário indireto, cada uma com suas peculiaridades, analisaremos a questão posta nos autos de maneira individualizada, após transcrição dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, senão vejamos.

Antes de adentrar as questões de mérito, é de bom alvitre trazer à baila o disposto nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, indispensáveis ao deslinde da lide, *in verbis*:

> *"**Art. 111.** Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*
>
> *I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*
>
> *II – outorga de isenção;*
>
> *III – dispensa do cumprimento de obrigações acessórias""*
>
> ***Art. 176.** A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração."*

Extrai-se dos dispositivos legais supracitados que qualquer espécie de isenção que o Poder Público pretenda conceder deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal e não extensiva.

Por sua vez, as importâncias que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias estão expressamente listadas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual estabelece os pressupostos legais para que não se caracterizem como salário-de-contribuição, visando garantir os direitos dos empregados, como segue:

> *"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)*
>
> *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;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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% (cinqüenta 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;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 couber, 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).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *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)"*

Com mais especificidade, contemplando as verbas em epígrafe, o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048/99, em seu artigo 214, § 9°, prescreve a não incidência de contribuições previdenciárias nas seguintes condições, *in verbis*:

> *"Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:*
>
> *[...]*
>
> *§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:*
>
> *[...]*
>
> *VI - a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*
>
> *[...]*
>
> *X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*
>
> *§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis. [...]"*

Como se observa, tendo a autoridade lançadora inserido os pagamentos realizados pela empresa aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais no conceito de remuneração (salário-de-contribuição), nos termos do artigo 28 da Lei n° 8.212/91, comprovando/demonstrado com especificidade a natureza remuneratória das verbas concedidas, impõe-se ao contribuinte afastar a pretensão fiscal enquadrando tais pagamentos em uma das hipóteses de não incidência, isenção ou imunidade elencadas na norma encimada, observando, porém, os requisitos legais para tanto.

Em outras palavras, desincumbindo-se o Fisco do ônus de comprovar o fato gerador das contribuições previdenciárias, cabe ao contribuinte demonstrar, com documentação hábil e idônea, que as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais se enquadram em uma das hipóteses previstas no § 9°, do artigo 28, da Lei n° 8.212/91, de maneira a rechaçar a tributação imputada.

Voltando à análise do caso *sub examine*, a contribuinte se insurgiu contra a tributação de todas as verbas pagas aos seus funcionários, razão pela qual passaremos a analisar os argumentos relacionados a tais rubricas individualmente, em razão de suas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

peculiaridades, arrimadas especialmente na jurisprudência administrativa e atual de nossos Tribunais Superiores, senão vejamos:

A) DO AVISO PRÉVIO INDENIZADO

Consoante se infere do Relatório Fiscal, aludido levantamento se refere aos pagamentos concedidos pela empresa aos empregados a título Aviso Prévio Indenizado, *remuneração paga ao empregado, assegurada pela CF nos termos do art. 7º, inciso XXI, correspondente a, no mínimo, 30 dias de serviços prestados*.

Mais precisamente, a autoridade lançadora utilizou como fundamento à sua empreitada o fato de, *com o advento do Decreto nº 6.727, de 12/01/2009, a alínea "f" do inciso V do § 9º do art. 214 do Decreto nº 3.048//1999 foi revogada, portanto, o aviso prévio indenizado passa a ser base de cálculo das contribuições previdenciárias*, razão pela qual procedeu-se o presente lançamento adotando-se os fatos geradores ocorridos posteriormente à 12/01/2009.

Por sua vez, em sua peça recursal, afirma ser improcedente a incidência das contribuições sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por tratar-se de verba indenizatória, não tendo natureza remuneratória, colacionando jurisprudência, legislação e posicionamentos doutrinários corroborando a sua tese.

Afora os fundamentos da autoridade lançadora ao promover o lançamento, corroborados pelo julgador recorrido, o insurgimento da contribuinte merece acolhimento. Destarte, não vislumbramos na verba *sub examine* natureza remuneratória tendente a integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

É bem verdade que as hipóteses de não incidência, isenção e/ou imunidade de contribuições previdenciárias encontram-se previstas na legislação de regência, notadamente no artigo 28, § 9°, da Lei n° 8.212/91, c/c artigo 214, § 9°, do Decreto n° 3.048/99 – Regulamento da Previdência Social. Entrementes, a jurisprudência deste Colegiado já firmou entendimento no sentido de que, primeiramente, incumbe à autoridade lançadora demonstrar que a verba concedida aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais encontram-se revestidas das características básicas do salário de contribuição.

Em outras palavras, o simples fato de o benefício concedido pela contribuinte aos seus funcionários não se encontrar elencado nos dispositivos legais encimados, por si só, não o caracteriza automaticamente como remuneração. Mesmo porque, na hipótese de o benefício concedido ter natureza eminentemente indenizatória, por exemplo, não há se falar em incidência dos tributos ora lançados.

Daí porque, é dever da autoridade fazendária adentrar aos aspectos peculiares de cada verba/benefício concedido pela contribuinte aos seus empregados, se aprofundando na questão de maneira a comprovar que, efetivamente, se apresenta como uma nítida remuneração, em razão de sua própria natureza, dos motivos e condições de pagamento, etc.

Na hipótese dos autos, não obstante a vasta discussão a propósito da matéria, deixaremos de abordar a legislação de regência ou mesmo adentrar a questão da natureza/conceituação de aludida verba, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça afastou qualquer dúvida quanto ao tema, reconhecendo a sua natureza indenizatória, nos autos do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Recurso Especial nº 1.230.957/RS, julgado sob a indumentária do artigo 543-C, do CPC, com a seguinte ementa:

> *"PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO.* ***CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTES VERBAS****: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE;* ***AVISO PRÉVIO INDENIZADO****; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.*
>
> *[...]*
>
> ***2.2 Aviso prévio indenizado****. A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011). A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento. Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.*
>
> *[...]"* (grifamos)

E, de conformidade com o artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF, impõe-se ao julgador deste Colegiado a observância às decisões do Superior Tribunal de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Justiça, tomadas em sede de Recurso Repetitivo, nos termos do artigo 543-C, do CPC, hipótese que se amolda ao caso vertente, senão vejamos:

> *"Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*
>
> *[...]*
>
> *§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016."*

Encampando a jurisprudência, bem como a disposição regimental supra, a jurisprudência administrativa vem reconhecendo a não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos aos segurados empregados a título de aviso prévio indenizado, como se extrai dos recentes julgados abaixo ementados:

> *"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*
>
> *Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2010*
>
> *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ABONO DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA QUANDO EXCEDENTE OS LIMITES DA CLT. ABONO. INCIDÊNCIA QUANDO HABITUAL.*
>
> *O abono de férias previsto no artigo 143 da CLT não integra o salário de contribuição quando respeitados os limites previstos na norma trabalhista. O abono concedido por liberalidade passa a integrar o salário de contribuição, segundo expressa disposição constitucional (artigo 201, § 11), quando habitual.*
>
> *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. INTEGRAÇÃO.*
>
> *O décimo terceiro salário sofre incidência das contribuições previdenciárias por expressa disposição da lei tributária. O salário de contribuição relativo ao décimo terceiro é obtido pela soma de todas as parcelas que o integram.*
>
> ***SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AVISO PRÉVIO INDENIZADO E DÉCIMO TERCEIRO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA.***
>
> ***A incidência da contribuição social previdenciária se dá, em regra, sobre as parcelas remuneratórias. Não se verifica incidência sobre parcelas de nítida natureza indenizatória por ausência de disposição legal. As parcelas pagas na rescisão do contrato de trabalho a título de aviso prévio indenizado e férias indenizadas não integram o salário de contribuição em razão***

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> ***de seu ínsito caráter indenizatório***." (1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF - Acórdão nº 2201-003.207, Processo nº 10120.727291/2013-05, Sessão de 14/06/2016)
>
> *"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*
>
> *Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009, 01/11/2009 a 31/05/2010, 01/08/2010 a 30/06/2011, 01/08/2011 a 31/12/2011*
>
> *[...]*
>
> *AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA.*
>
> *O Superior Tribunal de Justiça já definiu, nos autos do Recurso Especial nº 1230957/RS, julgado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, que não incide contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado. [...]"*(2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF - Acórdão nº 2202-003.378, Processo nº 16327.720438/201479, Sessão de 10/05/2016)

Partindo dessas premissas, diante da definitividade da decisão do STJ, tomada em sede de Recurso Repetitivo, impõe-se a esta Corte Administrativa adotar a jurisprudência mansa e pacífica dos nossos Tribunais Superiores, provendo o pleito da contribuinte no sentido de reconhecer a natureza indenizatória da verba concedida a título de Aviso Prévio Indenizado, em observância, inclusive, aos artigos 62, § 2º, do RICARF.

B) DO BÔNUS ANUAL E AUXÍLIO DEPENDENTE EXCEPCIONAL

No que tange aos pagamentos concedidos aos segurados a título de Bônus Anual, contrapõe-se à pretensão fiscal, sustentando que estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, porquanto pagos por mera liberalidade do empregador, de forma eventual, na forma do item 7, alínea "e", do § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212, de 1991, não havendo a comprovação por parte da autoridade fiscal de que tais valores estivessem vinculados a fatores de eficiência, assiduidade, tempo de serviço e outros relacionados ao desenvolvimento do labor.

Relativamente aos valores concedidos a título de auxílio dependente excepcional, pretende seja afastada a tributação atribuída pela fiscalização, sob o argumento de carecer de natureza contraprestativa, encaixando-se na hipótese de não incidência apresentada pela Lei n° 8.212/91, artigo 28, § 9°, alínea "q", dada sua natureza de assistência médica, sobretudo em razão de o funcionário dever preencher o requisitos para receber tal auxilio. A corroborar sua tese, colaciona jurisprudência deste Conselho.

Não obstante as alegações de fato e de direito ofertadas pela contribuinte, o entendimento acima alinhavado não é capaz de rechaçar a exigência fiscal, mormente quando pagos em desconformidade com a legislação de regência.

Isto porque, uma vez a autoridade fiscal se desincumbindo do ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo, o que ocorrera *in casu*, cabe ao contribuinte demonstrar que os pagamento concedidos aos seus segurados não possuem natureza remuneratória, o que não se vislumbra no caso vertente. A rigor, no decorrer da ação fiscal, a recorrente quedou-se silente quando chamado a explicitar as condições para o pagamento de tal rubrica.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em verdade, em sede de impugnação e, posteriormente, recurso voluntária, a contribuinte escora seu pleito no fato de o Bônus Anual ter sido pago numa única oportunidade no ano, olvidando-se, porém, da natureza de contraprestação por serviços prestados, ou seja, pagos pelo trabalho, o que determina sua condição de verba remuneratória.

A propósito da matéria, o julgador de primeira instância foi muito feliz ao rechaçar o pleito da contribuinte, como segue:

> *"[...]*
>
> ***BÔNUS ANUAL***
>
> *Verifica-se que a autoridade lançadora, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 04 (fl.126) requisitou esclarecimentos à autuada sobre a rubrica bônus anual, código 480. Contudo, a autuada manifestou-se acerca de outros pontos da referida intimação fiscal (fls.254 a 256), mas silenciou-se em relação ao alegado bônus.*
>
> *Uma vez que o sujeito passivo preferiu não se manifestar em relação ao bônus anual, e de comprovar que se tratava de rubrica isenta de contribuições previdenciárias, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores registrados a esse título na folha de pagamento da empresa.*
>
> *Agiu corretamente a autoridade lançadora nesse caso, pois a comprovação de que o pagamento do bônus anual enquadrar-se-ia em uma das hipóteses de isenção previstas no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, caberia ao sujeito passivo, pois essa prova foi requisitada a ele.*
>
> *Por essa razão, não procede o argumento dos impugnantes de que essa prova caberia à autoridade lançadora.*
>
> *Poderiam os impugnantes ter trazidos elementos de prova junto á peça impugnatória que determinassem a não incidência de contribuições previdenciárias sobre referido bônus, porém, limitaram-se apenas a alegar que tais valores estariam enquadrados na norma de isenção prevista no item 7 da alínea e) do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.*
>
> *Não exercido o ônus da prova junto à impugnação, deve ser mantido o lançamento das contribuições previdenciárias que incidiram sobre os valores de bônus anual registrados na folha de pagamento da empresa. [...]"*

Igualmente, quanto ao auxílio dependente excepcional, inobstante reconhecermos a louvável conduta da contribuinte, não podemos afastar a tributação de tais verbas exclusivamente com base na boa fé da empresa ou mesmo por analogia a outras verbas, especialmente quando inexiste disposição legal para tanto.

Destarte, a única verba fora do alcance da incidência das contribuições previdenciária que o artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 contempla, quando concedida/estendidas aos dependentes, encontra-se inserida na sua alínea "t", relativamente ao

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

auxílio educacional, não cabendo ao aplicador da lei conferir interpretação extensiva ao que o legislador ordinário não prescreveu.

No mesmo sentido, cumpre trazer à baila excerto da decisão de primeira instância, muito elucidativo ao deslinde da controvérsia, *in verbis*:

> *"[...]*
>
> *Como visto acima, não se trata de assistência prestada por serviço médico ou odontológico da empresa ou conveniados. Também não se trata de reembolso de despesas com medicamentos, óculos etc, pois se assim fosse, tal fato deveria ser comprovado por meio de recibos, notas fiscais ou outro documento que indicassem esse tipo de gasto no exato valor ao que foi pago pelo sujeito passivo a seus empregados a título de auxílio dependente excepcional.*
>
> *E uma vez que inexiste previsão legal que afaste a incidência de contribuições previdenciárias sobre esse tipo de auxílio, conforme já se comentou no presente voto, deve ser mantido lançamento referente ao pagamento de auxílio dependente excepcional. [...]"*

Com efeito, ao admitir a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas retro, pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais em total afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teríamos que interpretar o artigo 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária, como acima demonstrado.

Afora as demais discussões a respeito da matéria, o certo é que nos termos do artigo 28, § 9º, da Lei n° 8.212/91, não integram o salário de contribuição às importâncias recebidas pelo empregado ali elencadas, sendo defeso à interpretação de referida previsão legal extensivamente, de forma a incluir outras verbas, senão aquela (s) constante (s) da norma disciplinadora do "benefício" em comento, a pretexto de meras ilações desprovidas de qualquer amparo legal ou fático, sobretudo quando os pagamentos foram efetuados aos funcionários da empresa sem qualquer observância às normas legais.

Nessa toada, tendo a contribuinte concedido a seus segurados empregados e/ou contribuintes individuais as verbas encimadas, sem levar em consideração os preceitos legais que disciplinam o tema, não há que se falar em não incidência de contribuições previdenciárias sobre referidas importâncias, por se caracterizarem como salário de contribuição, impondo a manutenção do feito.

C) CUSTEIO DE EDUCAÇÃO - REEMBOLSO EDUCACIONAL

Conforme se extrai do Relatório Fiscal, da análise da contabilidade da contribuinte, constatou-se o pagamento aos funcionários destinado ao custeio de despesas com educação, intitulada como "reembolso educacional" pela recorrente,

Com mais especificidade, o nobre fiscal autuante escorou a tributação nas seguintes razões:

> *"[...]*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

51 A empresa informou que referida conta é "utilizada para o lançamento de diversos tipos de reembolsos como idiomas, graduação, pós-graduação, inscrições em cursos, seminários e palestras entre outros, incluindo o Educacional. Dentre os valores lançados nesta referida conta, elencamos no demonstrativo anexo apenas os colaboradores que foram contemplados com o Reembolso Educacional no ano calendário de 2009."

52. Pela informação da empresa além do reembolso educacional a conta 3103354000 acolhe os registros de diversos cursos, incluindo cursos de pós-graduação e idiomas.

53. Por meio do TIF nº 8, ciência da empresa em 13/03/2013, a empresa foi instada a apresentar relação de beneficiários, com Nome/NIT/Competência/Valor pago e tipo de educação.

54. Em resposta apresentou planilha com as informações solicitadas, totalizando R$ 119.536,50, e não especificou qual o tipo de ensino disponibiliza aos beneficiários do Reembolso Educacional.

55. Desta forma, como a empresa deixou claro que além do Reembolso Educacional (cursos de graduação?), reembolsa despesas com cursos de idiomas e cursos de pós-graduação, sendo que estas despesas, também, não são alcançadas pela isenção prevista no §9 do artigo 28 da Lei 8.212/91, esta fiscalização considerou como base de cálculo das contribuições previdenciárias além do valor informado pela Brasil Telecom com o Reembolso Educacional, também, àquelas despesas informadas na conta 3103354000, não incluídas no Reembolso Educacional, e cujos beneficiários são pessoas físicas.

[...]

58. <u>O gasto do contribuinte com o custeio de cursos de idiomas, de pós-graduação e reembolso educacional de seus empregados é considerado fato gerador de contribuição previdenciária, uma vez que os valores despendidos com referido benefício, embora relativos à despesa com educação, não se encontram alcançados pela norma de isenção de que trata a alínea "t" do § 9o do art. 28 da Lei nº. 8.212/91, que prevê parcela não integrante do salário de contribuição do segurado. Portanto, deve compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias</u>.

[...]

59. De fato, para que o valor despendido com educação não integre o salário-de-contribuição, devem ser atendidos, de forma cumulativa, os requisitos estabelecidos pela legislação, quais sejam: a) plano educacional que caracterize o oferecimento de educação básica ou de cursos de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades da empresa, b) o benefício não pode substituir parcela salarial e, c) disponibilidade de acesso a todos os empregados. E, em se tratando de norma de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *exceção que confere isenção tributária, deve ser interpretada restritivamente.*
>
> *60. Assim, valor concedido aos empregados a título de ressarcimento de despesas com custeio de cursos de pós-graduação, de idiomas e reembolso educacional não é isento de contribuições previdenciárias, sendo considerado salário in natura e, portanto, na qualidade de salário indireto, integra o salário-de-contribuição do segurado empregado para fins de incidência das contribuições previdenciárias.*
>
> *[...]"* (grifamos)

CÓPIA

Como se observa, a contribuinte instada a se manifestar sobre o pagamento do Reembolso Educacional, muito embora tenha apresentado planilha especificando parte das informações solicitadas, deixou de esclarecer qual o tipo de ensino disponibiliza aos beneficiários do Reembolso Educacional.

Assim, em que pese ter informado que aludida verba comporta despesas com cursos de idiomas e cursos de pós-graduação, não especificou quais as condições para o seu pagamento, bem como quais cursos precisamente são ofertados.

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte seja afastada a tributação sobre aludida verba, argumentando que foram lançados os reembolsos com cursos de idiomas, graduação, pós-graduação, inscrições em cursos, seminários, palestras, entre outros, estando completamente equivocado o auditor e a DRJ, uma vez que tais valores despendidos pela autuada não servem para remunerar serviços prestados, mas, sim, custear a qualificação de seus funcionários, com o fito de melhor executarem suas atividades, ou seja, é concedida não pelo trabalho, mas para o trabalho, o que impossibilita a incidência de contribuições previdenciárias, conforme entendimento da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Constata-se que a contribuinte, ao invés de melhor aclarar a demanda, colacionando aos autos as informações pertinentes a cada curso oferecido, com o destinatário, a natureza do curso, etc, sobretudo objetivando subsumir o fato à norma isentiva, simplesmente traz à colações questões de direito periféricas, que em nada contribuem para o deslinde da controvérsia.

Ao contrário, ao buscar repousar sua pretensão em simples alegações de não incidência de contribuições previdenciárias sobre o custeio educacional de seus funcionários, o que é de conhecimento geral e consta da própria lei, deixou de proceder o mais importante, que é a comprovação de que o auxílio educacional ofertado observa os pressupostos legais para fins de não incidência dos tributos ora lançados.

Neste sentido, aliás, fora a decisão de primeira instância ao rechaçar as alegações da contribuinte, de onde peço vênia para transcrever parte e adotar como razões de decidir:

> *"[...]*
>
> *A autoridade lançadora informou que a autuada apenas apresentou planilha informando os valores pagos a cada um dos segurados beneficiados a título de reembolso educacional, deixando, contudo, de especificar, individualmente, qual seria o tipo de curso freqüentado pelos segurados beneficiados (fl.85).*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Os impugnantes também não trazem documentos que possam comprovar que tipo de curso cada um de seus segurados beneficiados pelo referido reembolso teriam freqüentado, o que impossibilita saber se esses pagamentos poderiam ser enquadrados no dispositivo legal acima citado.*
>
> *A mera alegação de que se trataria de verba indenizatória também não é suficiente para afastar a incidência das contribuições previdenciárias, pelos motivos que já foram apontados no presente voto.*
>
> *Destarte, deve ser mantido o lançamento em relação aos pagamentos registrados na contabilidade como reembolso educacional.*
>
> *[...]"*

Nestes termos, muito embora não compartilhe com parte da conclusão fiscal, que dá a entender que cursos de pós-graduação e de idiomas não estariam abarcados pela norma isentiva em comento, por não se caracterizarem como *educação básica e/ou capacitação profissional*, entendimento que foge à própria essência da verba *sub examine*, o certo é que a contribuinte em momento algum ofereceu condições/informação para se aferir se, de fato, o benefício/auxílio por ela concedido encontra sob o manto dos preceitos do artigo 28, § 9º, alínea "t", da Lei nº 8.212/1991.

Nessa toada e, na linha do decidido no Acórdão recorrido, impende manter a exigência de contribuições previdenciárias sobre a verba denominada Reembolso Educacional ofertado pela contribuinte aos seus funcionários.

D) DIVERGÊNCIAS DE FOLHAS DE PAGAMENTO X GFIP

No entender deste Conselheiro, esta matéria foi tratada de forma conjugada na preliminar de nulidade suscitada pela recorrente, sobretudo por se tratar de questão de pretenso erro na apuração de base de cálculo.

Portanto, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com os presentes lançamentos. A simples leitura dos anexos das autuações, especialmente o "Fundamentos Legais do Débito – FLD", Relatório Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção dos lançamentos, especialmente quanto ao tópico ora em debate.

Dessa forma, as diferenças às quais a autoridade lançadora chamou de "folha de pagamento não declarada em GFIP" se referem as diferenças nos valores de verbas que são enquadradas como salário-de-contribuição.

A autuada teria todas as condições de refutar, um a um, os valores apurados pela autoridade lançadora pois esta baseou seu trabalho na análise da folha de pagamento e da GFIP que são documentos que estão sob a guarda daquela, no entanto, na opinião deste Conselheiro, a falta de precisão na fundamentação e nos argumentos apresentados pela

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contribuinte, além de anexar mais de 46 mil laudas de documentos "debandados", não são suficientes para rechaçar a pretensão fiscal.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Sustenta, ainda, a recorrente que, em caso de procedência do lançamento, seja excluída a incidência de juros sobre a multa de ofício, haja vista esta penalidade não retratar obrigação principal, mas mero encargo que se agrega ao valor da dívida como forma de punir o contribuinte. Além disso, a incidência dos juros sobre a multa carece de disposição legal que lhe dê suporte.

Relativamente à matéria, entendo assistir razão à Recorrente. Isso porque o artigo 61 da Lei nº 9.430 não prevê a incidência de juros sobre a multa de oficio, mas apenas a da multa de mora sobre o débito decorrente de tributos e contribuições.

Dessa forma, merece guarida a pretensão da contribuinte, consoante restou muito bem explicitado no voto vencido do Acórdão n° 9202-01.806, o qual me filio, da lavra do Conselheiro Gustavo Lian Haddad, exarado pela 2ª Turma CSRF nos autos do processo n° 10768.010559/2001-19, de onde peça vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

> *"[...]*
>
> *Assim, no mérito, a discussão no presente recurso está limitada à incidência dos juros moratórios equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC sobre a multa de oficio.*
>
> *Tal discussão já foi examinada pelo antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em diversas oportunidades, sendo que três posições/entendimentos restaram assentados sobre o tema, quais sejam:*
>
> *- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC;*
>
> *- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês; e*
>
> *- de que não é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício.*
>
> *Tanto a primeira quanto a segunda tese admitem a incidência dos juros sobre a multa de ofício por entenderem que o artigo 161 do Código Tributário Nacional assim autoriza, divergindo, no entanto, sobre a possibilidade desses juros serem calculados pela SELIC (Lei nº 9.430/1996) ou à razão de 1% ao mês nos termos do enunciado do §1º do Código Tributário Nacional – CTN (1% ao mês).*
>
> *Data máxima vênia, entendo que nenhuma das duas posições é a que mais se coaduna com o ordenamento vigente (não em suas disposições isolados, mas em seu conjunto).*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sobre a incidência de juros de mora o citado artigo 161 do CTN determina:

> *"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*
>
> *§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*
>
> *§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito."*
>
> (original sem grifo)

O dispositivo acima referido autoriza a incidência de juros sobre o "crédito não integralmente pago no vencimento".

"Crédito", por sua vez, é definido no artigo 139 do CTN, que assim dispõe:

"Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta."

Obrigação tributária, por fim, vem definida no art. 113,verbis:

> *"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*
>
> *§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*
>
> *§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*
>
> *§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária."*

A questão a ser enfrentada é a possibilidade dos juros de mora incidirem sobre a multa de ofício, aplicada pela autoridade fiscal proporcionalmente ao tributo lançado, considerando a expressão "penalidade pecuniária" incluída no parágrafo 1º art. 113.

A meu ver a expressão "penalidade pecuniária" ali referida é a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória (de fazer ou não fazer), que se converte em obrigação principal nos termos do parágrafo 3º do mesmo artigo 113. Tal expressão jamais poderia ser interpretada como a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago, até porque ficaria desprovida de sentido no contexto do dispositivo.

Se a penalidade (no caso a multa do ofício) já estivesse incluída na expressão "crédito" sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161 do mesmo CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido dispositivo no sentido de que o crédito deve ser exigido "sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis".

Outrossim, com base nessa mesma interpretação, poderia-se, inclusive, cogitar da possibilidade de incidência de penalidade (multa) sobre crédito tributário que já englobasse tributo e multa, o que obviamente caracterizaria um non senso jurídico.

Ademais, cumpre observar que o conceito de juros advém do direito privado e, conforme preceitua o artigo 110 do CTN, quando as categorias de direito privado estão apenas referidas na lei tributária deve o aplicador se socorrer do direito privado para compreendê-las.

No âmbito do direito privado os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. Já a multa não serve para repor ou indenizar o capital alheio, mas para sancionar a inexecução da obrigação.

Assim, se os juros remuneram o credor (no caso o Fisco) pela privação do uso de seu capital devem eles incidir somente sobre o que tributo não recolhido no vencimento, e não sobre a multa de ofício, que tem caráter punitivo.

A vocação da multa, já suficiente severa, é punir o descumprimento, enquanto a dos juros é remunerar o capital não recebido pelo Estado. Dizer que a multa deve ser "corrigida" é ignorar que a legislação tributária brasileira extinguiu a correção monetária desde 1995, sendo preocupação freqüente das administrações tributárias que se seguiram evitar a indexação automática própria dos regimes inflacionários que foram extremamente prejudiciais à economia brasileira.

Com base no raciocínio acima exposto, entendo que o CTN não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo, ficando prejudicada a discussão acerca do índice aplicável.

Por outro lado e à guisa de argumentação, ainda que se entendesse que o CTN autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mister se faz analisar a legislação ordinária em vigor no período em que a multa exigida foi aplicada.

Nesse sentido, argumenta-se que a exigência de juros sobre a multa aplicada proporcionalmente estaria amparada no art. 61, §3º da Lei n. 9.430/1996, que assim estabelece:

"Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso*
>
> *(...)*
>
> *§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo, incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."*

Do exame do dispositivo resulta que os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes *de tributos e contribuições mencionados no* caput.

Decorrente é aquilo que se segue, que é conseqüente. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Em outras palavras, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei n°9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.

Os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo nos termos do art. 3º do CTN. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, da violação do dever de pagar o tributo no prazo legal.

Ao utilizar a expressão "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" a Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se contém a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Ademais, caso a expressão "débitos" constante do art. 61 contemplasse o principal e a multa de ofício, seria imperioso admitir que a multa de ofício, caso não paga no vencimento, sofreria também o acréscimo de multa de mora, tendo em vista que o caput do dispositivo expressamente dispõe que " os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

multa de mora, calculados a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso."

Realmente, este seria o resultado da interpretação do parágrafo 3º do art. 61 de forma isolada, sem se atentar ao que determina o "caput". Seguindo este raciocínio ter-se-ia que admitir que também sobre os juros de mora, que se incluiriam nos "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições", novamente pudessem ser exigidos juros e multa de mora, o que indica data venia *a improcedência da interpretação.*

Assim, qualquer que seja a ótica sob a qual se interpretam os dispositivos - literal, teleológica ou sistemática – entendo que a melhor exegese é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo disciplina os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

O parágrafo único do art. 43 do mesmo diploma legal - Lei 9.430/1996 - é absolutamente coerente com a interpretação do art. 61 desenvolvida acima e corrobora a conclusão. Prevê o referido dispositivo a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente, verbis:

> *"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora isolada ou conjuntamente.*
>
> *Parágrafo único – Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".*

Ora, se a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" constante no "caput" do artigo 61 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do "caput" do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.

Em face das considerações acima, concluo que não há, seja em lei complementar (CTN) seja na legislação ordinária, interpretação possível a amparar conclusão diversa, merecendo ser excluída da exigência a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Os fundamentos acima também foram adotados pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos, no Acórdão n. 9101-00.722, de 08 de novembro de 2010, Relatora a Conselheira Karem Jurendini Dias, que concluiu pela não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício:

> *JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE –*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa oficio aplicada.*
>
> *No presente caso, os paradigmas apresentados pela Recorrente concluíram que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício, limitando-os entretanto ao patamar mensal de 1% ao mês.*
>
> *Embora o entendimento manifestado no presente voto resultaria em provimento do recurso voluntário em maior extensão (exclusão completa da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício), deve o resultado ater-se ao limite da pretensão recursal ora examinada, devendo o recurso ser conhecido e provido nesta extensão."*

CÓPIA

Em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, impõe-se afastar a incidência dos juros sobre a multa de ofício na forma aplicada nos presentes autos, por absoluta falta de previsão legal.

DA RESPONSABILIDADE DOS DIRETORES

Opõe-se, ainda, a contribuinte à autuação inferindo que os administradores da empresa não podem ser responsabilizados pelos débitos da pessoa jurídica com o fisco, face a inexistência dos requisitos necessários para tanto, insculpidos no artigo 135, inciso III, do CTN.

Sem razão a recorrente!!

Isto porque, a matéria objeto de julgamento nesta assentada refere-se à procedência ou improcedência do lançamento, e não quais bens irão suportar/garantir eventual crédito tributário definitivamente constituído, após decisão administrativa transitada em julgado, ou mesmo sobre quem irá recair tal responsabilidade.

A questão suscitada pela contribuinte poderá ser objeto de apreciação em outras oportunidades, por exemplo, na execução fiscal, obedecidas as normas procedimentais deste processo, não merecendo aqui fazer maiores considerações relativas a responsabilidade pelo crédito previdenciário, no tocante aos bens pessoais dos sócios ou da pessoa jurídica, ora recorrente.

Ademais, na hipótese contemplada nestes autos, além de não se responsabilizar diretamente, ainda, qualquer outra pessoa pela falta do recolhimento das contribuições ora lançadas, consoante se infere do anexo "RELATÓRIO DE VÍNCULOS", inexiste atribuição da sujeição passiva pelo crédito tributário em discussão àquelas pessoas, uma vez que o lançamento fora efetuado contra a empresa e não contra eles. Conforme se verifica da autuação, são os sócios, tão somente co-responsáveis pelos créditos constituídos, não se cogitando na ilegalidade de tal procedimento por encontrar respaldo na legislação de regência, como restou claro na decisão de primeira instância, devendo ser mantido o feito na forma ali decidida.

Aliás, a jurisprudência deste Colegiado, consagrada pela Súmula CARF n° 88, é por demais enfática ao afirmar que a simples inclusão dos nomes dos sócios nos anexos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CORESP não implica em responsabilidade pessoal – sujeição passiva – de tais pessoas físicas, não comportando a discussão aventada pela contribuinte em sede recursal, como segue:

> *"Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais – RepLeg" e a "Relação de Vínculos – VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa."*

Neste sentido, inexiste razão para maiores disceptações a respeito da matéria, mormente em razão das Súmulas do CARF vincularem seus julgadores, não prosperando, portanto, a pretensão da contribuinte.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pela recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expressos sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, no mérito, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* parcialmente em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE:

1) CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO E NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo o Acórdão de primeira instância, na parte recorrida, em sua integralidade, pelos seus próprios fundamentos;

2) CONHECER DO VOLUNTÁRIO, rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e de realização de perícia e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para afastar a tributação do Aviso Prévio Indenizado, bem como a caracterização do Grupo Econômico de Fato, rechaçando, ainda, a incidência dos juros sobre a multa de ofício, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

CÓPIA

Conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Ao contrário do que entende o recorrente e o relator, incide juros de mora sobre a multa de ofício.

O CTN, no art. 161, dispõe que:

> *Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

A Lei 9.430/96, art. 61, determina:

> *Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*
>
> *[...]*
>
> *§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

O conceito de crédito tributário abrange a multa de ofício, portanto, não efetuado o pagamento no prazo legal, incide juros de mora sobre o principal e a multa de ofício.

No mesmo sentido, manifestou-se a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no processo 10980.723322/2015-82, Acórdão 9202-004.250, de 23/6/16, com a seguinte ementa:

> *JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*
>
> *A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.*

CONCLUSÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/201
6 por RAYD SANTANA FERREIRA, Assinado digitalmente em 03/10/2016 por MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI
Impresso em 04/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA