



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.733009/2011-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.756 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2024
Recorrente INDÚSTRIA NAVAL DO CEARÁ S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

NULIDADE. OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. CAUSA MADURA. IMEDIATO JULGAMENTO.

Estando a causa madura com o processo em condições de imediato julgamento, é cabível decidir desde logo o mérito, apesar de o Acórdão de Impugnação não ter examinado um dos pedidos da impugnação.

RECOLHIMENTOS. APROPRIAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Constando as Guias da Previdência Social no Relatório de Documentos Apresentados - RDA e estando a apropriação das mesmas evidenciada no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA e no próprio Discriminativo do Débito - DD, não há que se falar em não apropriação dos recolhimentos em tela.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

BOLSA DE ESTUDOS. EDUCAÇÃO SUPERIOR. SÚMULA CARF Nº149

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

SEGURO DE VIDA. SÚMULA CARF Nº 182. EXTENSIVIDADE A TODOS OS EMPREGADOS E DIRETORES. NECESSIDADE.

O seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de remuneração, não estando sujeito à incidência de contribuições previdenciárias, ainda que o benefício não esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho, desde que tais pagamentos abranjam a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR COOPERADOS. INTERMEDIÇÃO DE COOPERATIVA DE

TRABALHO. REPERCUSSÃO GERAL. RE Nº 598.838/SP. INCONSTITUCIONALIDADE.

A decisão definitiva de mérito no RE nº 598.838/SP, proferida pelo STF na sistemática da repercussão geral, declarando a inconstitucionalidade da contribuição da empresa prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço, relativamente a serviços que lhe sejam prestados por cooperadores, por intermédio de cooperativas de trabalho, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

É cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser recalculada a multa devida com base no art. 32-A da Lei 8.212/1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) excluir os valores lançados nos levantamentos FA, FA1, FE, FE1, FE2, FC, FC1 e FC2, relativos a faculdade paga para empregados; b) excluir os valores lançados nos levantamentos CP, CP1 e CP2, relativos a cooperativas de trabalho; c) nos autos de infração com lançamento de obrigação principal, aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009; e d) no auto de infração com lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória, aplicar a retroatividade benigna a partir da comparação com a multa prevista no art. 32-A da Lei 8.212/1991, se mais benéfica ao sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 2401-011.756 - 2ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10380.733009/2011-98

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls.3450/3468) interposto por Indústria Naval do Ceará S/A em face do acórdão de fls.3433/3444, que julgou procedente em parte sua impugnação de fls.421/455.

Na origem, lavraram-se os autos de infração listados abaixo, relativos ao período de 01/01/2007 a 31/12/2008, em face da ora Recorrente:

DEBCAD	DESCRIÇÃO	LEVANTAMENTOS ATRELADOS
37.340.487-5	Cota patronal, RAT e diferença de acréscimos legais incidentes sobre GPS recolhidas fora do prazo legal.	AG, AG1, AG2, AT, AT1, CA, CA1, CI, CI1, CP, CP1, CP2, DAL, EB, ET, ET1, ET2, FA, FA1, FE, FE1, FE2, GL, GL1, GL2, NG, NG1, PA, PA1, PA2, PC, PC1, PC2, RT, SF, SF1, SF2, SV, SV1 e SV2.
37.340.486-7	Cota dos segurados empregados e contribuintes individuais não descontada pela empresa.	AG, AG1, AG2, CA, CA1, CI, CI1, EB, ET, ET1, ET2, FA, FA1, FC, FC1, FC2, NG, PC, PC1, PC2, SF, SF1, SF2, SV, SV1 e SV2.
37.340.485-9	Cota dos segurados contribuintes individuais, retida mas não recolhida na época própria.	AT e AT1
37.340.488-3	Terceiros	AG, AG1, AG2, ET, ET1, ET2, FA, FA1, FE, FE1, FE2, NG, NG1, SF, SF1, SF2, SV, SV1 e SV2.
37.340.484-0	CFL 68	

Conforme o relatório fiscal (fls. 114/127), os valores componentes do auto de infração foram aferidos a partir dos seguintes levantamentos::

Levantamentos	Descrição
NG, NG1, RT e DAL	Remuneração de segurados empregados – não declarada em GFIP.
CI, CI1, AT e AT1	Remuneração de segurados contribuintes individuais – não declarada em GFIP.
SF, SF1, SF2, GL, GL1 e GL2	Remuneração de segurados empregados – salário-família pago em desacordo com a legislação vigente.
PA, PA1 e PA2	Remuneração de contribuintes individuais – adiantamentos de <i>pro labore</i> .
EB	Remuneração de contribuintes individuais – diretores.

AG, AG1 e AG2	Remuneração indireta de segurados empregados – aluguel.
CP, CP1 e CP2	A contratação de serviços prestados por cooperados por intermédio de Cooperativas de Trabalho.
PC, PC1 e PC2	Remuneração indireta de contribuintes individuais – diretoria.
ET, ET1 e ET2	Remuneração de segurados empregados – contratação de estagiários em desconformidade com a legislação.
FA, FA1, FE, FE1, FE2 FC, FC1 e FC2.	Remuneração indireta de segurados empregados – faculdade.
SV, SV1 e SV2	Remuneração de segurados empregados – seguro de vida.
CA e CA1	Remuneração de contribuintes individuais – lançamento arbitrado.

Intimada, a Recorrente apresentou a impugnação de fls.421/455, alegando, em síntese:

1. Preliminarmente

- a. A decadência das contribuições apuradas no período de 01/2007 a 12/2007.

2. Sobre o DEBCAD 37.340.485-9 (cota dos segurados contribuintes individuais, retida mas não recolhida na época própria)

- a. Que inexistiriam contribuições arrecadadas dos segurados e não recolhidas em época própria.

3. Sobre o DEBCAD 37.340-486-7 (Cota dos segurados empregados e contribuintes individuais não descontada pela empresa).

- a. Que os aluguéis considerados pela fiscalização como remuneração indireta diz respeito a pagamentos de aluguéis custeados em favor de empregados da empresa cliente Engepron, a título de adiantamento, cujos valores foram posteriormente ressarcidos, não podendo referidos pagamentos ser considerado como fato gerador de contribuição previdenciária.
- b. Que a fiscalização considerou como pagamentos a contribuintes individuais diversos pagamentos feitos a pessoas jurídicas, tais como fotocópias, medicamentos, chaves e inúmeras compras de matéria-prima e insumos destinados à atividade industrial desenvolvida pela autuada (construção de embarcações).

- c. Que os mútuos reclassificados pela fiscalização como *pro labore* pago aos diretores são verdadeiramente operações de mútuo.
 - d. Que os pagamentos a título de bolsa estágio foram feitos observando a legislação.
 - e. Que os valores custeados a título de pagamento dos cursos de educação superior estão fora do campo de incidência da contribuição previdenciária, já tendo o Superior Tribunal de Justiça se manifestado nesse sentido.
 - f. Que o pagamento de salário-família foram feitos observando a legislação.
 - g. Que os pagamentos de prêmio de seguro de vida aos empregados foram feitos observando a legislação;
4. Sobre o DEBCAD 37.340.487-5 (cota patronal, RAT e diferença de acréscimos legais incidentes sobre GPS recolhidas fora do prazo legal), repete diversas alegações relativas ao 37.340-486-7 e acrescenta:
- a. Que os alugueis foram pagos apenas a empregados que mudaram de residência e a contribuintes individuais visando cobrir custos de obras que foram ressarcidos pelos clientes, não configurando remuneração indireta.
 - b. Que não houve pagamentos para cooperativa de trabalho (UNIMED fortaleza), mas sim a plano de saúde;
 - c. Que os adiantamentos de *pro labore* apurados pela fiscalização estão sendo oferecidos à tributação pelo regime de competência e estão sendo pagas na medida em que os adiantamentos estão sendo ressarcidos pelos diretores da autuada;
 - d. Que a diferença de RAT apurada na competência 04/2007 seria indevida, eis que a Recorrente teria promovido seu pagamento com multa e juros na competência 05/2007.
5. Sobre o DEBCAD 37.340.488-3 (terceiros), repete as alegações relativas ao DEBCAD 37.340-486-7.
6. Sobre o DEBCAD 37.340.384-0 (CLF 68), que este deveria ser cancelado em razão da improcedência dos lançamentos das AIOPs.

A fim de comprovar suas alegações, a Recorrente anexou à impugnação os documentos de fls. 469/3262.

Por meio da resolução de fls. 3280/3284, a DRJ converteu julgamento em diligência, determinando que a unidade de origem se manifestasse a respeito dos seguintes aspectos:

- 1) Os documentos apresentados para comprovar a regularidade do pagamento com estagiário e salário-família tem o condão de alterar o lançamento? Em caso positivo, em qual medida?
- 2) De que modo os documentos apresentados pelo sujeito passivo para comprovar a realização de despesas fora do campo de incidência da contribuição previdenciária podem influir no lançamento referente a pagamentos a contribuintes individuais?

Com efeito, a unidade de origem apresentou a informação fiscal de fls. 3285/3336, segundo a qual a ora Recorrente comprovou parcialmente a regularidade dos pagamentos do salário-família, dos pagamentos feitos a estagiários e de pagamentos feitos a contribuintes individuais, na forma dos anexos 1 a 5 da informação fiscal.

Intimado a se manifestar sobre a informação fiscal, a Recorrente apresentou a manifestação de fls. 3354/3365, afirmando que diversos documentos apresentados juntamente com sua impugnação foram ignorados pela diligência fiscal e repetiu alegações apresentadas em sua impugnação.

Encaminhados os autos à DRJ, foi proferido o acórdão de fls. 3433/3444, que julgou a impugnação procedente em parte para exonerar os valores dos pagamentos confirmados na diligência fiscal e determinar o recálculo da multa acessória em decorrência da exoneração parcial dos AIOPs. O acórdão em questão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos aos empregados que não se enquadrem nas hipóteses excepcionais do art. 28. § 9º, da Lei 8.212/91.

EDUCAÇÃO SUPERIOR. BASE DE CÁLCULO

Integra o salário-de-contribuição os valores relativos a curso superior, pagos pela empresa aos seus empregados, quando a lei não excluí-los expressamente da base de cálculo.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. ESTAGIÁRIO. INCIDÊNCIA. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

Apenas as importâncias pagas destinadas à manutenção de estagiários em desconformidade com a lei de regência constituem fato gerador de contribuição previdenciária.

AFERIÇÃO INDIRETA. PAGAMENTO A CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. DESCARACTERIZAÇÃO. PROVA. ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Comprovada a existência de pagamentos a contribuintes individuais, que estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, deve o lançamento ser alterado nesse tocante.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. REMUNERAÇÃO INDIRETA. ALUGUÉIS.

Integra o salário-de-contribuição o valor efetivamente despendido pela empresa destinado a custear aluguel de segurado que lhe presta serviços.

AÇÃO JUDICIAL. IDENTIDADE DE OBJETO. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO. NÃO CONHECIMENTO DA IMPUGNAÇÃO.

Caracteriza renúncia ao contencioso e desistência ao recurso interposto a propositura de ação judicial que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. DECLARAÇÃO COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES. MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. MULTA MAIS BENÉFICA.

Cabe a manutenção do valor da multa aplicada, quando esta resultar mais benéfica ao sujeito passivo, em detrimento da alteração legislativa introduzida pela Medida Provisória nº 449/2008, revogando o parágrafo 5º do artigo 32 e acrescentando o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991.

APRESENTAÇÃO DA GFIP/GRFP COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMISSAS, NOS DADOS NÃO RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Apresentar a empresa GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, nos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias constitui infração ao artigo 32, inciso IV, §6º, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Não houve a interposição de recurso de ofício pelo fato de o valor exonerado ter sido inferior ao valor de alçada.

Intimada, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 3450/3468. Nele, alegou a nulidade do acórdão recorrido em razão da não apreciação de sua alegação quanto à diferença de RAT pelo colegiado *a quo* e, quanto ao mérito, reiterou as alegações de sua impugnação, com exceção das alegações de decadência e da necessidade de se tributar os adiantamentos de *pro labore* pelo regime de competência. Além disso, acrescentou uma alegação atinente à retroatividade benigna das multas principais e acessória e afirmou, em várias passagens do recurso, que a diligência fiscal e o acórdão recorrido teriam ignorado, sem maiores explicações, parte considerável do acervo probatório documental anexado pela Recorrente à impugnação.

Na sequência, os autos foram encaminhados ao CARF e a mim distribuídos.

É o Relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 2401-011.756 - 2ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10380.733009/2011-98

Voto

Conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, Relator.

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo¹ e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

2. Preliminar: nulidade do acórdão por falta de prestação jurisdicional

A despeito de a questão de nulidade em epígrafe não ter sido apresentada como preliminar no recurso voluntário, entendo que ela deve ser assim analisada, já que tem o força para impedir o julgamento do mérito.

Pois bem.

Eis o que constou do relatório fiscal (fl.116):

15.2. Foram apuradas, na competência 04/2007, diferença de contribuições previdenciárias destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT). O contribuinte aplicou alíquota de 2% ao invés de 3% (CNAE- 3511-4). A diferença apurada foi lançada através do levantamento “RT”.

Em sua impugnação, a Recorrente confirma que, de fato, recolheu o RAT à alíquota 2% da competência 04/2007. Contudo, alega que, na competência 05/2007, recolheu a diferença de 2% para 3% “com juros e multa, nos termos da OBS contida na GPS da competência 05/2007 (anexa)”. Para comprovar sua alegação, apresentou as GFIPs e GPSs de fls. 3259/3269. Subsidiariamente, alegou erro no lançamento, na medida em que teria sido aplicada a alíquota de 3% sobre a base de cálculo e não apenas a diferença (1%) entre a alíquota utilizada e a correta.

O acórdão recorrido não analisou as alegações da Recorrente.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente reiterou as alegações de sua impugnação e suscitou a nulidade do acórdão recorrido em razão da falta de análise da questão.

A despeito de realmente não ter havido análise da questão pelo colegiado *a quo* – fato que, a rigor, ensejaria a nulidade do acórdão recorrido, com o retorno dos autos àquela instância para novo julgamento – entendo que a causa está madura, eis que toda a documentação necessária à sua análise encontra-se juntada aos autos. É neste sentido a disposição do art.1.013, § 3º, III do CPC, aplicável em caráter subsidiário ao presente julgamento:

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

[...]

¹ Conforme o AR de fl. 3448, a Recorrente foi intimada do acórdão da DRJ em 27/10/2014, tendo interposto o recurso voluntário em 26/11/2014, conforme carimbo de fl. 3450.

§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:

[...]

III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;

[...]

Configurada tal situação, entendo superada a preliminar e passo a examinar o mérito do recurso.

3. Mérito

3.1. Diferença de RAT na competência 04/2007

Como exposto na análise da preliminar, a fiscalização apurou diferença no recolhimento do RAT na competência 04/2007, decorrente da aplicação, pela Recorrente, da alíquota 2%, sendo que o correto seria aplicar a alíquota de 3% (fl.116). Em sua defesa, alega a Recorrente que a apontada diferença teria sido recolhida na competência 05/2007. Para comprovar sua alegação, apresentou as GFIPs e GPSs de fls. 3259/3269 e, subsidiariamente, alegou erro no lançamento, na medida em que teria sido aplicada a alíquota de 3% sobre a base de cálculo e não apenas a diferença (1%) entre a alíquota utilizada e a correta.

Ao se analisar a GFIP e a GPS relativas a 04/2007 apresentadas pela Recorrente (fls.3259/3260), verifica-se que, de fato, declarou-se o RAT à alíquota 2%, resultando o valor de R\$ 3.224,29 a título de RAT e um total devido à previdência de R\$ 50.810,60. Caso a alíquota 3% tivesse sido aplicada, o valor do RAT seria de R\$ 4.836,44, o que implica numa diferença de R\$ 1.612,15.

Na GFIP de 05/2007, a Recorrente declarou o RAT à alíquota 3%, o qual, somado às demais contribuições incidências sobre a folha de pagamento, resultou no total a recolher à previdência de R\$ 60.554,78 (fl. 3261). À fl.3262, verificam-se duas GPSs relativas à competência de 05/2007, sendo a primeira no valor de R\$ 49.351,72 e a segunda no valor de R\$ 15.245,90. A soma das duas totaliza R\$ 64.597,62. Além disso, verifica-se que, no campo “OBS” da primeira GPS consta o seguinte: “RECOLHIMENTO DA DIF. REFERENTE MÊS DE ABRIL/2007. VALOR ATUALIZADO R\$ 1.692,76”. Ou seja, ao invés de recolher a diferença do RAT de 04/2007 por meio da indicação desta competência na GPS, a Recorrente, indevidamente, indicou a competência 05/2007, informando apenas no campo “OBS”, que R\$ 1.692,76 diriam respeito à competência de 04/2007.

Por sua vez, da análise do RDA – Relatório de Documentos Apresentados (fl. 129), verifica-se que ambas as GPSs (de R\$ 49.351,72 e de R\$ 15.245,90) relativas à competência 05/2007 foram consideradas pela fiscalização e apropriadas, na competência 05/2007, na forma discriminada no RADA (fl. 74).

Conclui-se, assim, que, em decorrência do erro da Recorrente no preenchimento da GPS, o pagamento que a Recorrente pretendeu imputar à diferença do RAT na competência 04/2007, foi apropriado pela autoridade lançadora à competência 05/2007 e já abatido do montante devido nesta competência. Não merece guarida, assim, a alegação principal da

Recorrente sobre o ponto ora analisado, já que não se pode considerar como quitado o débito de RAT da competência 04/2007.

Também não merece acolhimento a alegação subsidiária da Recorrente, de que a autoridade lançadora deveria ter lançado o tributo apenas sobre a diferença (1%) que deixou de ser recolhida, na medida em que o confronto do RDA com o RADA evidencia que os valores recolhidos pela Recorrente foram abatidos do lançamento. Ou seja, a despeito de a autoridade lançadora ter aplicado a alíquota 3% no lançamento, os 2% anteriormente declarados e recolhidos foram considerados e abatidos, não havendo, dessa forma excesso de exação.

Ante o exposto, não procedem as alegações da Recorrente em relação ao RAT.

3.2. DEBCAD 37.340.485-9 (cota dos segurados contribuintes individuais, retida mas não recolhida na época própria – Levantamentos AT e AT1).

Da análise do auto de infração em questão (fls. 4/10) e do Relatório de Lançamentos (fl. 183), verifica-se que este tem origem em 4 pagamentos realizados em 02/2007, 03/2007, 06/2007 e 11/2008.

Em sua defesa, alega a Recorrente que os valores lançados teriam sido regularmente recolhidos e que a autoridade lançadora e a DRJ não teriam verificado o RPA relativo a Mônica dos Santos Storino, cuja contribuição previdenciária teria sido recolhida em época própria. Para comprovar o alegado, apresenta, às fls. 470/473 cópias de GFIPs relativas às competências 05 e 06/2007, além de recibos de honorários em nome de Mônica dos Santos Storino e GPS relativa a 06/2007.

O acórdão recorrido rejeitou a alegação da Recorrente, sob o fundamento de que a documentação apresentada não a confirmaria, já que não há correlação entre os valores lançados e os totais recolhidos.

Ao analisar a documentação em questão, verifico que a GFIP e o recibo mencionados revelam a retenção de R\$ 264,00 a título da contribuição previdenciária devida pela contribuinte individual Mônica dos Santos Storino na competência 05/2007. Com efeito, além de a documentação não comprovar o recolhimento da contribuição retida, ela diz respeito a competência que não foi objeto do DEBCAD impugnado.

Ante o exposto, entendo que o acórdão recorrido não merece reparos.

3.3. Remuneração indireta – aluguéis (DEBCADs 37.340.486-7, 37.340.487-5 e 37.340.488-3)

Conforme o relatório fiscal (fl. 119), no exame da contabilidade da Recorrente, foram identificados pagamentos de aluguéis residenciais a segurados empregados, a respeito dos quais, apesar de intimada (TIF 8), a Recorrente deixou de apresentar justificativas.

Em sua defesa, sustenta a Recorrente que os aluguéis em questão diriam respeito à antecipação de pagamentos por serviços prestados pela empresa Engepron, feitos com amparo em dois contratos firmados entre ela e a referida empresa; ou então, seriam ajuda de custo por descolamento de engenheiro naval. A fim de comprovar o alegado, juntou aos autos a

documentação de fls. 475/571, composta de contratos de prestação de serviço firmados com a Engepron e contratos de locação.

O acórdão recorrido rejeitou a alegação da Recorrente com fundamento no fato de que, dos contratos juntados aos autos, não se constata a existência de cláusulas para pagamento de aluguéis de colaboradores da empresa contratada e no fato de que a Recorrente não comprovou que os aluguéis pagos não se destinavam a remunerar os segurados pelo trabalho.

Entendo que o acórdão recorrido não merece reparos. Em primeiro lugar, há que se destacar que, nos termos do relatório fiscal e do Relatório de Lançamentos, a fiscalização considerou que os pagamentos de aluguéis configurariam remuneração indireta de segurados empregados. Contudo, a alegação apresentada pela Recorrente, no sentido de que os aluguéis teriam sido feitos em favor de empregados da Engepron, poderiam vir a justificar eventuais pagamentos a contribuintes individuais, mas não a segurados empregados. Além disso, como bem notado pelo acórdão recorrido, os contratos entabulados entre a Engepron e a Recorrente não contém nenhuma cláusula que ampare a alegação da Recorrente.

Diante do exposto, não tendo a Recorrente se desincumbido do ônus de provar suas alegações, entendo que elas devem ser rejeitadas.

3.4 Despesas diversas, que não configuram remuneração de contribuinte individual e custos contabilizados na conta de conservação e manutenção. Pagamentos a pessoas jurídicas.

Conforme o relatório fiscal (fls. 121/122), por meio do exame das contabilidade da Recorrente, verificaram-se, nas contas contábeis relacionadas no Anexo V, lançamentos referentes a diversos pagamentos efetuados pela empresa. Apesar de intimada a esclarecer tais lançamentos contábeis (TIF 8), a Recorrente deixou de apresentá-los. Em razão disso, a auditoria fiscal promoveu o lançamento, por arbitramento, realizando os Levantamentos CA e CA1, considerando os valores constantes das contábeis relacionadas no Anexo V (fls. 157/159) como remuneração de contribuintes individuais.

Em sua impugnação, a ora Recorrente defendeu que tais valores diriam respeito a pagamentos feitos a pessoas jurídicas ou então a insumos adquiridos de pessoas físicas, não configurando, de um modo ou de outro, fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento.

Na diligência fiscal determinada pela DRJ, a unidade de origem considerou que as alegações da Recorrente procediam apenas em relação às contas contábeis indicadas na tabela de fl. 3335. O acórdão recorrido acatou a informação fiscal e determinou a exclusão dos valores da referida tabela do lançamento.

No recurso voluntário, a Recorrente insiste que há valores pagos a pessoas jurídicas e valores pagos a pessoas físicas em razão da aquisição de insumo, que foram considerados pela autoridade lançadora como base de cálculo do lançamento.

A documentação carreada aos autos pela Recorrente para sustentar sua alegação consta das fls. 573/583. Ao confrontá-las com a tabela de fls. 3335, por meio da qual a

autoridade lançadora, em diligência fiscal, indicou os valores a serem excluídos do lançamento, verifica-se que todos os comprovantes apresentados pela Recorrente foram aceitos.

Diante dessa situação, conclui-se que todos os pagamentos inicialmente indicados pela autoridade lançadora no Anexo V (fls. 157/159) para os quais a Recorrente apresentou comprovantes demonstrando não serem pagamento de remuneração para contribuinte individuais foram excluídos do lançamento. Os demais pagamentos indicados no Anexo V, para os quais a Recorrente não apresentou nenhum tipo de comprovação, foram mantidos no lançamento.

Ante o exposto, voto por rejeitar a alegação da Recorrente, mantendo o acórdão tal qual proferido.

3.5 Mútuo firmado com diretores da Recorrente – Levantamento EB

Eis o que constou do relatório fiscal (fl. 118) a respeito dos empréstimos a diretores e acionistas considerados como remuneração de contribuintes individuais pela autoridade lançadora:

15.17. No exame da contabilidade constatou-se, através das contas 121002000001 (Crédito Diretores e Acionistas - Antonio Gil F Bezerra), 121002000002 (Crédito Diretores e Acionistas - Elisa Maria G Bezerra) e 121002000003 (Crédito Diretores e Acionistas - Flávia Maria G Bezerra), que se trata de direitos da empresa junto aos diretores ou acionistas, e que estas contas tinham como saldos iniciais em 01/01/2008 os seguintes valores R\$ 54.592,70 (D), R\$ 214.978,14 (D) e 1.529,81 (D), respectivamente.

15.18. Em 30/12/2008 verificou-se baixa integral desses valores tendo como contrapartida a conta 221004000001, com o título “REFIS”, tornando “nulo” os seus saldos iniciais, conforme planilha no ANEXO IV.

15.19. A empresa foi intimada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 8, de 24/11/2011, a prestar os esclarecimentos sobre os motivos das referidas baixas integrais realizadas nas mencionadas contas, conforme ANEXO IV. O contribuinte respondeu a intimação para prestar esclarecimento de forma parcial, ou seja, não fez qualquer referência sobre o fato.

15.20. Observa-se que, apesar de intimado, o contribuinte sonegou as informações solicitadas, fato que autoriza a auditoria-fiscal o lançamento de ofício de importâncias reputadas devidas na forma do disposto no art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/91, redação dada pela Lei 11.941, de 2009.

15.21. Diante do exposto, a auditoria-fiscal efetuou o lançamento do crédito previdenciário, por arbitramento, considerando como base de cálculo de contribuições de previdenciárias de segurados contribuintes individuais (Antonio Gil F Bezerra, Elisa Maria G Bezerra e Flávia Maria G Bezerra), os valores contabilizados correspondentes às baixas dos direitos da empresa, constantes nas contas 121002000001, 121002000002 e 121002000003, conforme Relatório de Lançamentos- RL em anexo.

Em sua impugnação (fl. 426), a Recorrente simplesmente alegou que as contas contábeis indicadas pela autoridade lançadora dizem respeito a mútuos e não a remuneração, deixando de apresentar qualquer tipo de prova tendente a comprovar sua alegação.

O acórdão recorrido rejeitou a alegação da Recorrente em razão da não comprovação de que os pagamentos em questão tratavam-se de mútuos.

No recurso voluntário, a Recorrente repete a alegação de sua impugnação e agrega um segundo argumento consistente no fato de que, em 06/10/2008, a RFB teria constituído auto de infração para a cobrança de IOF sobre os mútuos em questão, o qual seria objeto do PAF nº 10380.018150/2008-61. Em razão disso, alega que seria incompatível a RFB considerar os pagamentos como remuneração e como mútuo de forma concomitante.

Ainda que se pudesse ignorar o fato de referida alegação ter sido apresentada apenas em sede recursal sem nenhuma justificativa para tanto – valendo destacar que, conforme as cópias apresentadas pela própria Recorrente, ela teve ciência do PAF de IOF em 28/10/2008, anteriormente, portanto, à apresentação de impugnação nos autos deste processo (protocolada em 17/01/2012) – a alegação da Recorrente não se sustentaria, eis que os períodos dos fatos geradores do IOF e das contribuições objetos deste PAF são diferentes.

Para comprovar suas alegações, a Recorrente anexou ao seu recurso voluntário cópia do auto de infração de IOF (fls. 3470/3479). O auto de infração em questão indica como sua origem o MPF nº 0310100/00290/08, que coincide com o MPF que deu origem ao autos de infração previdenciários objetos do presente processo. Além disso, o auto de infração em questão descreve os fatos geradores do IOF da seguinte forma:

INTRODUÇÃO:

1. Foi solicitada fiscalização para averiguar falta de recolhimento de IOF incidente sobre mútuo relativo aos anos de 2004 a 2007;
2. A empresa foi intimada a apresentar Estatutos Sociais, Livros Diário e Razão e documentos que comprovam os lançamentos nos livros contábeis (vide Termo de Início da Ação Fiscal - anexo 1).

DO EXAME DA CONTABILIDADE E DAS CONTAS DE EMPRÉSTIMO:

3. Do exame dos livros contábeis (DIÁRIO e RAZÃO), constatou-se que existem diversas contas que representam empréstimos a acionistas e empresas coligadas sem o correspondente recolhimento de IOF.
4. Foi solicitado, através de Termo de Solicitação de Documentos, que a empresa descrevesse tais contas e apresentasse os documentos que comprovam os respectivos lançamentos (vide item 4 do Termo de Solicitação de Documentos de 21/jul/2008 – anexo I);
5. As contas são:

Anos-calendário 2004 a 2007

12 ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

121 CRÉDITOS E VALORES

12102 DEBITOS DE DIRETORES E ACIONISTAS

121020001 ANTONIO GIL FERNANDES BEZERRA

121020002 ELISA MARIA GRADVOHL BEZERRA

121020003 FLAVIA MARIA G. BEZERRA

12103 CREDITO DE COLIGADAS E CONTROLADAS

121030001 UNIMAR INDUSTRIAL S/A

121030002 MARINA DE IRACEMA PARE LTDA

121030003 INTERFRIOS INTERC. DE FRIOS S/A

121030004 INAVE S/A

121030005 INACE IATES LTDA

121030006 MARPEX S/A

121030007 PINA INTERC. COMERCIAL INDL. PESCA

12104 DIVIDAS DE COLIGADAS - EMPRESTIMOS

121040002 INAVE S/A INDUSTRIA E NAVEGAO

[...]

9. Dos saldos diários das contas de ativo foram descontados os saldos diários das contas de passivo respectivas para encontrar os saldos devedores diários, conforme correspondência indicada a seguir:

[...]

10. O somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês foi considerado como a base de cálculo do IOF como preceitua a Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999 e o Decreto Nº 4.494, de 3 de dezembro de 2002.

11. As demais contas do ativo não tinham correspondentes no passivo e todo seu saldo devedor diário foi considerado base de cálculo do IOF, também apurado no último dia de cada mês.

12. A partir dessas informações foi elaborado, então, o Demonstrativo de Apuração Mensal de IOF com o valor do imposto relativo a cada conta e o imposto total de cada mês (vide anexo V). O presente lançamento foi feito conforme esse Demonstrativo.

Do confronto entre os trechos do auto de infração de IOF transcritos acima e do relatório fiscal dos autos de infração objetos do presente processo, transcritos no início deste voto, verifica-se que, a despeito da coincidência entre o MFP e os números/nomes das contas contábeis relativas a supostos empréstimos feitos a diretores da Recorrente – contas 121002000001 (Crédito Diretores e Acionistas - Antonio Gil F Bezerra), 121002000002 (Crédito Diretores e Acionistas - Elisa Maria G Bezerra) e 121002000003 (Crédito Diretores e Acionistas - Flávia Maria G Bezerra) – não há coincidência entre os fatos geradores tributados em ambos os processos. Veja-se que, no auto de infração de IOF, a fiscalização avaliou os fatos geradores ocorridos entre 2004 e 2007. Já no presente processo, especificamente em relação aos mútuos, avaliaram-se os fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008. Desse modo, o que se pode concluir, ao menos com os elementos de prova carreados aos presentes autos, é que os fatos geradores de 2004 a 2007 não foram considerados fatos geradores de contribuições previdenciárias e os fatos geradores de 2008 não foram considerados fatos geradores do IOF. Não se verifica, assim, a alegada contradição entre os atos praticados pela RFB neste e naquele processo.

Vencida a questão atinente ao auto de infração de IOF, entendo que, não tendo a Recorrente apresentado nenhum elemento de prova tendente a demonstrar que os valores

identificados na ação fiscal são verdadeiramente mútuos, não há reparos a serem feitos no acórdão recorrido.

Voto assim, por rejeitar a alegação da Recorrente e manter os valores do Levantamento EB no lançamento.

3.6. Bolsas de estágio

Eis o que constou do relatório fiscal (fl.120) a respeito dos pagamentos feitos a título de bolsa estágio:

15.33. No exame da escrituração contábil foi constatado, através das contas 422001000001, com o título “Salário – Estagiários”, que o contribuinte efetuou pagamento de bolsa a estudantes referente a estágio curricular, no período de 01/2008 a 12/2009.

15.34. O contribuinte, apesar de intimado através do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPE, com ciência em 03/11/2010 e dos Termos de Intimação Fiscal nº. 01, de 14/12/2010, nº. 03, de 05/04/2011, nº. 04, de 31/05/2011, deixou de apresentar folhas de pagamento (estagiários), os termos de compromissos de estágio e apólice de seguro pessoal a favor dos estagiários.

15.35. O estágio para ser considerado regular, ou seja, não acarrete em vínculo empregatício, é necessário que esteja em conformidade com a Lei nº 6.494, de 07/12/1977 e Lei nº 11.788, de 25/09/2008.

15.36. Diante do exposto, foram considerados como bases de cálculo de contribuições previdenciárias de empregados, os valores pagos aos estudantes a título de bolsa de estágio relativos ao período 01/2008 a 12/2009, lançados como despesas na conta com o título “Salário – Estagiários”, conforme o Relatório de Lançamentos- RL em anexo, por estar em desacordo com a Lei nº 6.494, de 07/12/1977 e a Lei nº 11.788, de 25/09/2008.

Em sua impugnação, a Recorrente apresentou a documentação comprobatória do cumprimento dos requisitos legais.

Baixado o processo em diligência, a unidade de origem considerou que a documentação apresentada pela Recorrente comprovaria o cumprimento dos requisitos legais em relação a parte dos pagamentos efetuados a título de bolsa estágio, conforme relação constante do anexo III da Informação Fiscal (vide fl 3286 e 3331/3333).

No recurso voluntário, alega a Recorrente que, “sem qualquer justificativa, ao realizar as diligências, a autoridade fiscal deixou de considerar a completude da documentação apresentada pela recorrente que comprova que a totalidade dos pagamentos efetuados a estagiários não representa remuneração a segurado empregado”.

Pois bem.

Da análise dos trechos do relatório fiscal transcritos acima, verifica-se que, em razão da falta de resposta da Recorrente às intimações que lhe foram feitas durante a ação fiscal, a autoridade lançadora considerou os valores constantes das contas contábeis 422001000001, com o título “Salário – Estagiários” como base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento no período de 01/2008 a 12/2009. Ao se analisar os

documentos carreados pela Recorrente para comprovar que os pagamentos em questão eram, de fato, bolsa estágio, verifica-se que foram juntados (i) folhas de pagamento de 01/2007 a 11/2008, (ii) termos de compromisso de estágio; e (iii) apólices de seguro de vida em grupo. Com efeito, ao se analisar o Anexo III da informação fiscal (fls. 3331/3333), por meio do qual a autoridade lançadora analisou os elementos probatórios carreados pela Recorrente, verifica-se que ela elencou, mês a mês e nominalmente, os valores que considerou como comprovadamente relativos a bolsa estágio.

Intimado a se manifestar sobre o resultado da diligência fiscal, em vez de concatenar os elementos de prova, de modo a evidenciar que a autoridade lançadora teria indevidamente desconsiderado algum elemento probatório, a Recorrente limitou-se afirmar que os documentos anteriormente anexados aos autos seriam suficientes para comprovar a regularidade dos pagamentos feitos a título de bolsa estágio. Ora, o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los com os fatos questionados pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé, quando afirma que, “[...] provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento”².

Entendo, assim, que, naquele momento processual, cabia à Recorrente destacar de suas folhas de pagamento de 01/2008 a 12/2009 todos os supostos estagiários desconsiderados pela diligência fiscal e correlaciona-los aos seus termos de compromisso de estágio então vigentes e às apólices de seguro de vida em que estariam inseridos. Como isso não foi feito, entendo que a Recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório.

Ante o exposto, voto rejeitar a alegação da Recorrente.

3.7. Pagamentos de cursos de educação superior de empregados.

Eis o que consta do relatório fiscal a respeito do presente tópico:

15.37. No exame da contabilidade foi constatado, através das contas relacionadas no Relatório de Lançamentos- RL em anexo, com os títulos “Despesas Educacionais” e “Cursos e Treinam” em seus diversos centros de custos, no período 04/2007 a 12/2009, o pagamento de despesas com educação de segurados empregados da empresa.

15.38. A fiscalização verificou que o benefício concedido relativo à educação corresponde ao pagamento de cursos superiores de graduação e/ou pós-graduação.

15.39. Os valores pagos pela empresa a título de ajuda de custo na educação relativos a cursos superiores de graduação e/ou pós-graduação dos empregados, integram o salário-de-contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, sendo considerados como remuneração indireta, tendo em vista que o valor pago relativo ao benefício não está alcançado pela exclusão prevista na alínea “t”, § 9º, art. 28 da Lei 8.212/91.

15.40. O contribuinte, apesar de intimado, através do Termo de Intimação Fiscal nº 8, de 24/11/2011, deixou de apresentar a relação de segurados que receberam ajuda de custo a título de “Faculdade” e parte dos documentos solicitados, relacionados no

² TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

ANEXO VI, referentes aos lançamentos contábeis na conta 342010057, com título de “Despesas Educacionais”, do período de 04/2007 a 12/2007.

15.41. Nota-se que o contribuinte sonegou as informações e parte dos documentos solicitados, fato que autoriza a auditoria-fiscal o lançamento de ofício de importâncias reputadas devidas na forma do disposto no art. 33, § 3º da Lei nº 8.212/91, redação dada pela Lei 11.941, de 2009.

15.42. Diante do exposto, a auditoria-fiscal efetuou o lançamento do crédito previdenciário, considerando como remuneração indireta de segurados empregados os valores contabilizados como despesas com “Faculdade” nas contas, relacionadas no ANEXO VII. Em relação aos documentos não apresentados, relacionados no ANEXO VI, foi efetuado o lançamento, por arbitramento, considerando os valores contabilizados como despesas, no período de 04/2007 a 12/2007, constantes na conta 342010057, como remuneração indireta (Faculdade) de segurados empregados, integrando também a base de cálculo de contribuições previdenciárias.

15.43. Foi efetuado lançamento do crédito previdenciário referente à contribuição dos segurados empregados, por arbitramento, com aplicação da alíquota mínima de 8% sobre a base de cálculo apurada.

Vê-se, assim, que a autoridade lançadora considerou que o pagamento de cursos de graduação ou pós graduação a empregados estaria fora da hipótese isentiva prescrita pelo art. 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212/91, cuja redação, na época dos fatos geradores, era a seguinte:

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

[...]

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

Em sua impugnação, a Recorrente alegou que os valores pagos a trabalhadores a título de bolsas de estudo, inclusive de ensino superior, estão fora da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, na esteira da jurisprudência do STJ; e que “disponibiliza indistintamente a seus empregados e diretores ‘cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa’, com bolsas de estudo de 100% do valor no curso”. Para comprovar sua alegação, juntou aos autos a documentação de fls. 1167/1241.

O despacho de diligência (fls. 3280/3284) e a informação fiscal (fls. 3285/3287) nada mencionam a respeito das bolsas de estudo.

O acórdão recorrido rejeitou a alegação da Recorrente com base nos seguintes fundamentos:

De outra sorte, a impugnante sustenta a tese de que o Superior Tribunal de Justiça já teria decidido que os valores custeados a título de pagamento de cursos de educação superior estariam fora do campo de incidência da contribuição previdenciária. É forçoso reconhecer que algumas decisões do STJ são neste sentido. Contudo, neste caso, o julgamento administrativo no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil não se vincula a estas decisões. O julgador administrativo, sob pena de responsabilidade funcional, está vinculado à lei, dela não podendo se escusar.

De acordo com a alínea “t”, parágrafo 9º, do artigo 28 da Lei 8.212/91: (redação dada pela Lei 9.528/97) “não integra o salário o valor relativo a plano educacional que vise ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo”.

A Lei 9.711/98, por sua vez, trouxe mais alguns requisitos para que o auxílio-educação não seja considerado parte do salário do empregado. Passaram a não integrar o salário os gastos incorridos pela empresa com a educação básica (formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) ou com cursos de capacitação e qualificação profissionais de seus empregados, desde que: (i) os cursos sejam vinculados à atividade da empresa; (ii) o benefício não substitua parcela salarial; e (iii) todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao benefício concedido.

Destarte, o pagamento efetuado pela impugnante para o custeio da educação superior de seus empregados não é excepcionado pelo mencionado dispositivo legal, razão pela qual deve integrar a base de cálculo do salário-de-contribuição.

Pois bem.

Nos termos da Súmula CARF nº149:

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

No presente caso, parece-me que o único motivo para a exigência da contribuição previdenciária sobre as bolsas de estudo pagas pela Recorrente foi o fato de elas dizerem respeito a ensino superior. Não me parece que os itens 15.40 a 15.43 do relatório fiscal, que relatam a omissão da Recorrente na entrega da documentação solicitada pela fiscalização, estão a agregar fundamentos à autuação – como a não extensividade do benefício a todos os empregados e diretores ou a falta de relação entre os cursos e a atividade da empresa – mas apenas justificando o lançamento na modalidade de ofício por arbitramento.

Ante o exposto, por força do enunciado da Súmula CARF nº 149, voto por dar provimento à alegação da Recorrente e determinar a exclusão dos Levantamentos “FA”, “FA1”, “FE”, “FE1”, “FE2”, “FC”, “FC1” e “FC2” dos lançamentos.

3.8. Remuneração indireta a contribuintes individuais – diretoria

Conforme o relatório fiscal, foram identificados, na contabilidade da empresa, pagamento de despesas de diretores e seus familiares relativos a curso de pós graduação e prestação de serviços residenciais:

15.29. Foi constatado no exame da escrituração contábil, através das contas 4220171221101, 422017122110 e 422017160020, o pagamento de despesas, relacionados no Relatório de Lançamentos- RL em anexo, com educação para diretoria e seus familiares (Elisa Maria G Bezerra e Antonio Gil Fernandes Bezerra Filho). Constatou-se também que os valores pagos não foram reembolsados à empresa.

15.30. A fiscalização verificou que o benefício concedido relativo à educação corresponde ao pagamento de cursos de pós-graduação (MBA- Fundação Getulio Vargas), no período 01/2008 a 08/2009.

15.31. Verificou-se ainda, através da conta 1140060000021, nos dias 28/01/2008, 01/02/2008 e 10/12/2008, o pagamento a fornecedores, conforme o Relatório de Lançamentos- RL em anexo, referentes a prestação de serviços na residência de membros da diretoria.

15.32. Diante do exposto, os valores pagos pela empresa a título de curso e de serviços realizados na residência da diretoria, integram o salário-de-contribuição sendo considerados como remuneração indireta de segurados contribuintes individuais.

A Recorrente não trouxe nenhuma alegação de defesa em relação às despesas com prestação de serviços na residência de membros da diretoria, motivo pelo qual o lançamento sobre ela deve ser mantido.

A respeito das despesas com os cursos de pós-graduação, a Recorrente alega que estes dizem respeito a MBA em gerenciamento de projetos, os quais teriam compatibilidade com as atividades desenvolvidas pelos diretores da empresa no interesse desta. Para comprovar sua alegação, a Recorrente apresentou a documentação de fls. 1231/1241, consistente em faturas emitidas pela Fundação Getúlio Vargas, acompanhadas de comprovantes de pagamento.

Entendo, contudo, que não assiste razão à Recorrente.

Nos termos da Súmula CARF nº149, “não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.” A Lei nº 12.513, de 2011, mencionada pelo enunciado da súmula alterou o art.28, § 9º, “t” da Lei nº8.212/91, que prevê hipótese de isenção para a contribuição previdenciária da empresa relativa aos valores pagos ou creditador a segurados empregados, a teor do art.22, I da Lei nº8.212/91. Os dirigentes, contudo, não se enquadram na categoria dos segurados empregados, mas sim na de segurados contribuintes individuais, nos termos do art.12, V, “f” da Lei nº8.212/91. Portanto, inexistente norma que autorize a exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais dos valores pagos a título de bolsas de estudo para contribuintes individuais.

Diante do exposto, improcede a alegação da Recorrente.

3.9. Salário família concedido em desacordo com a legislação

Eis o que constou do relatório fiscal a respeito da glosa de salário família:

15.7. Constatou-se através das folhas de pagamento, dos termos de rescisão de contrato de trabalho, dos recibos de férias, das informações dos trabalhadores contidas em arquivos digitais, GFIP e escrituração contábil, que a empresa efetuou o pagamento de cotas de salário-família aos seus empregados, no período de 01/2007 a 12/2009.

15.8. A empresa deixou de apresentar os termos de responsabilidade, cópias de certidões de nascimento, carteiras de vacinação e comprovantes semestrais de frequência escolar de filhos ou equiparados dos seus empregados, que receberam cotas de salário-família, no período de 01/2007 a 12/2009, conforme planilha no ANEXO II. Este fato gerou a lavratura do auto de infração – AI, de cad nº 51.005.602-4.

15.9. Dispõe o art. 28, § 9º, alínea “a” da Lei 8.212, de 24.07.1991, que os benefícios da previdência social nos termos e limites legais, não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei.

15.10. O contribuinte, apesar de intimado, deixou de apresentar a documentação, discriminada no ANEXO II, necessária para concessão e manutenção do salário-família, conforme está previsto nos arts. 84 e 89 do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999.

15.11. Diante do exposto, as cotas de salário-família pagas e reembolsadas pelo contribuinte, sem observância da documentação e dos requisitos necessários à sua concessão e manutenção, ou seja, em desacordo com a legislação pertinente, foram glosadas pela auditoria-fiscal e consideradas como integrantes do salário-de-contribuição.

Em sua impugnação, a Recorrente apresentou os documentos de fls. 1242/3207, alegando que estes comprovariam a regularidade dos pagamentos do salário-família.

O processo foi baixado em diligência, na qual a unidade de origem analisou a documentação apresentada pela Recorrente e concluiu que ela comprovaria a regularidade de parte dos pagamentos feitos a título de salário família (fls. 3285/3286). A unidade de origem relacionou, no Anexo 1 da informação fiscal (fls. 3288/3329), por competência/beneficiário/valor, os pagamentos de salário família considerados como comprovados e, no Anexo 2, fez a totalização desses valores por competência (fl. 3330).

Intimado a se manifestar sobre a informação fiscal, a Recorrente limitou-se a repetir que a documentação por ela apresentada seria suficiente para comprovar a regularidade do pagamento do salário-família.

O acórdão acatou a informação fiscal e deu parcial provimento à impugnação, determinando a exclusão do lançamento dos valores acatados pela unidade de origem.

No recurso voluntário, a Recorrente alega que a unidade de origem teria, sem qualquer justificativa, deixado de considerar a completude da documentação apresentada.

Entendo que o acórdão recorrido deve ser mantido tal como proferido.

Na diligência fiscal, a unidade de origem elaborou o Anexo 1, no qual correlacionou competência, beneficiário e valor, demonstrando, pormenorizadamente (o anexo tem 41 páginas), quais foram os pagamentos aceitos. Em vez de elencar os pagamentos não aceitos e concatena-los com os elementos de prova que entendia serem capazes de demonstrar o alegado erro da unidade de origem, a Recorrente optou por alegar, de maneira absolutamente genérica, que os documentos que comprovariam a correção dos demais pagamentos se encontravam nos autos, sem sequer indicar quais seriam estes. O ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a mínima preocupação em correlacioná-los com os fatos questionados pela autoridade tributária, num exercício de ligação entre documento e o fato que se pretende provar. Sobre esse ponto, são esclarecedoras as lições de Fabiana Del Padre Tomé, quando afirma que, “[...] provar algo não significa simplesmente

juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento”³.

Ante o exposto, voto rejeitar a alegação da Recorrente.

3.10. Prêmio de seguro de vida concedido a empregados

Eis o que constou do relatório fiscal (fl. 121):

15.44. A auditoria-fiscal no exame da contabilidade verificou, através das contas relacionadas no Relatório de Lançamentos- RL em anexo, o pagamento de seguro de vida em grupo aos segurados empregados no período de 11/2007 a 12/2009.

15.45. Constatou-se através da Apólice de Seguro nº 852.656 e da declaração fornecida pela empresa que o benefício abrange somente os empregados que exercem atividades perigosas ou insalubres, ou seja, o benefício não é extensivo a todos empregados e dirigentes, além de não está previsto nos Acordos Coletivos de Trabalho apresentados.

15.46. Diante do exposto, a fiscalização considerou, os valores contabilizados pela empresa, a título de seguro de vida em grupo, constantes nas contas, relacionadas no Relatório de Lançamentos- RL em anexo, como remuneração indireta dos segurados empregados, por estar em desconformidade com o previsto no art. 214, § 9º, XXV do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06.05.99. (Acrescentado pelo Decreto nº 3.265, de 29.11.99).

Em sua impugnação, a Recorrente reapresenta a apólice nº 852656 e as notas/faturas a ela relativas e alega que o seguro de vida em grupo em questão é extensível a todos os empregados e dirigentes.

O acórdão rejeitou a alegação da Recorrente sob o seguinte fundamento:

A documentação anexada para comprovar a regularidade do pagamento do seguro de vida em grupo não comprova que o mesmo foi extensivo à totalidade dos segurados da empresa, em descumprimento ao disposto no art. 214, §9º, XXV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999. Ademais, a própria empresa declarou durante o procedimento fiscal que o Seguro de Vida não é extensivo a todos os segurados.

No recurso voluntário, a Recorrente insiste na argumentação de sua impugnação e afirma que inexistente nos autos declaração sua no sentido de que o seguro de vida não seria extensível a todos seus empregados e trabalhadores da autuada.

O acórdão recorrido não merece reformas.

Nos termos da Súmula CARF nº 182:

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de remuneração, não estando sujeito à incidência de

³ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405.

contribuições previdenciárias, ainda que o benefício não esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Acórdãos Precedentes: 2401-002.499, 2201-006.947, 2301-007.830, 9202-005.318 e 9202-008.026.

Ao se analisar os precedentes que deram origem à súmula, verifica-se que eles fazem menção ao PARECER PGFN/CRJ/Nº2119 /2011, por meio do qual a PGFN recomendou a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos que versassem sobre o tema ora analisado, em razão da pacificação da jurisprudência do STJ sobre o assunto, no âmbito das turmas de direito público. Para fundamentar o parecer, a PGFN citou uma série de acórdãos do STJ, dentre os quais destaca-se – no que interessa ao presente caso concreto – o REsp nº 660202/CE, em que se afirmou o seguinte:

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. NÃO-INCIDÊNCIA. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO (ART. 214, § 9º, INC. XXV, DO DEC. N. 3.048/99, COM A REDAÇÃO DADA PELO DEC. N. 3.265/99). EXIGÊNCIA AFASTADA POR NÃO ESTAR PREVISTA NA LEI N. 8.212/91.

[...]

2. O art. 214, § 9º, inc. XXV, do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 3.265/99, estabelece que o prêmio de seguro de vida em grupo pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes não integra o salário-de-contribuição, desde que haja a previsão do pagamento em acordo ou convenção coletiva de trabalho. A contrario sensu, a existência de pagamentos sem a referida previsão ensejaria a incidência da exação.

3. Está assentado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que a Lei n. 8.212/91, em sua redação original e com a redação conferida pela Lei n. 9.528/97, não instituiu a incidência de contribuição previdenciária sobre o prêmio de seguro de vida em grupo pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes.

4. "(...) o seguro de vida em grupo pago pelo empregador para todos os empregados, de forma geral, não pode ser considerado como espécie de benefício ao empregado, o qual não terá nenhum proveito direto ou indireto, eis que estendido a todos uma espécie de garantia familiar, em caso de falecimento. Se de seguro individual se tratasse, não haveria dúvida quanto à incidência, o que, entretanto, não ocorre em relação ao seguro de vida em grupo" (REsp 1121853/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 14/10/2009).

5. Logo, irrelevante para esse raciocínio que a exigência para tal pagamento esteja estabelecida em acordo ou convenção coletiva, desde que o seguro seja em grupo e não individual.

6. A regulamentação da Lei n. 8.212/91 por meio do art. 214, § 9º, inc. XXV, do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 3.265/99, extrapolou os limites estabelecidos na norma e acabou por inovar ao estabelecer a necessidade de previsão em acordo ou convenção coletiva para fins de não-incidência da contribuição previdenciária sobre o valor do prêmio de seguro de vida em grupo pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes.

7. A interpretação do art. 28, inc. I, da Lei n. 8.212/91 (redação original e atual) por esta Corte é de que ela não autoriza a incidência de contribuição previdenciária em tais casos

(seguro de vida em grupo). Subverter esse raciocínio por força de disposição contida em mero decreto regulamentar é ferir o princípio da estrita legalidade tributária.

8. Por certo, não se afasta a necessidade de que tais pagamentos abranjam a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, por decorrer da interpretação sistemática da Lei n. 8.212/91, que impõe a incidência nos casos de seguro individual.

9. In casu, estando certo no acórdão recorrido de que se trata de seguro de vida em grupo, deve ser afastada a incidência da contribuição previdenciária, independentemente da existência ou não de convenção ou acordo coletivo.

10. Recurso especial provido.

[...]

VOTO

[...]

Sendo assim, a partir da jurisprudência desta Corte, não se depreende da Lei n. 8.212/91 (na redação original e naquela conferida pela Lei n. 9.528/97) que para a contribuição não incidir sobre o seguro de vida em grupo o pagamento venha necessariamente estabelecido em acordo ou convenção coletiva.

O entendimento consolidou-se, repita-se, no sentido de que **a contribuição não pode incidir porque o trabalhador não terá nenhum proveito direto ou indireto, eis que estendido a todos uma espécie de garantia familiar, em caso de falecimento.** Logo, irrelevante para esse raciocínio que a exigência para tal pagamento esteja estabelecida em acordo ou convenção coletiva, desde que o seguro seja em grupo e não individual.

Nesse sentido, ao dispor sobre os valores pagos a título de previdência complementar e de assistência médica ou odontológica, a única exigência legal é de que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Confira-se:

[...]

Essa disciplina foi respeitada também por ocasião da regulamentação dos pagamentos efetivados pelo contribuinte a título de previdência complementar e de assistência médica ou odontológica, nestes termos:

[...]

Ante o exposto, a interpretação do art. 28, inc. I, da Lei n. 8.212/91 (redação original e atual) por esta Corte é de que ela não autoriza a incidência de contribuição previdenciária em tais casos. Subverter esse raciocínio por força de disposição contida em mero decreto regulamentar é ferir o princípio da estrita legalidade tributária.

Se da lei não é possível extrair a tributação sobre o valor do prêmio de seguro de vida em grupo pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes, não é a disposição em contrário prevista em decreto que modificará sua interpretação. Apenas nova lei, disciplinando a matéria, teria o condão de instituir a contribuição em tais casos.

Por tais razões, entendo que a regulamentação da Lei n. 8.212/91 por meio do art. 214, § 9º, inc. XXV, do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 3.265/99, extrapolou os limites estabelecidos na norma e acabou por inovar ao estabelecer a necessidade de previsão em acordo ou convenção coletiva para fins de não-incidência da contribuição previdenciária sobre o valor do prêmio de seguro de vida em grupo

pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes. Isso, por certo, não afasta a necessidade de que tais pagamentos abranjam a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, por decorrer da interpretação sistemática da Lei n. 8.212/91, que impõe a incidência nos casos de seguro individual.

(REsp n. 660.202/CE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20/5/2010, DJe de 11/6/2010.)

Vê-se, assim, que a despeito de a Súmula CARF nº 182 afastar a exigência de previsão do seguro de vida em grupo em acordo ou convenção coletiva, ela não afasta a exigência prevista no art. 214, § 9º, XXV do RPS, de que o seguro em questão esteja disponível para a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Com efeito, a despeito da afirmação constante do recurso voluntário acerca das conclusões alcançadas pela fiscalização e pelo acórdão, em resposta ao TIF nº 8, a Recorrente afirma textualmente às fls. 307/308:

4. Item 8 - Juntada da Convenção Coletiva no período solicitado³. Por oportuno, pertinente aos benefícios (planos de saúde/odontológico, alimentação) concedidos aos empregados, os mesmos são esclarecidos dos valores a serem descontados caso façam a opção pelo benefício, no processo de admissão da empresa - treinamento, ficando a critério dos empregados fazerem ou não adesão, desde que respeitados as datas de carências e o prazo para fazer a devida inclusão/solicitação. **Em relação ao seguro de vida este é fornecido aos empregados (não sendo descontado nenhum valor do seu salário) que exercerem atividades perigosas ou insalubres;**

Ademais, ao se analisar a apólice de seguro de vida apresentada pela Recorrente (fls. 3210 e ss.), verifica-se o seguinte:

Serão aceitos neste Seguro todos os atuais funcionários da(o) Indústria Naval do Ceará SA, Marina de Iracema Park S A e INACE Serviço de Apoio Marítimo Ltda, desde que se encontrem em plena atividade profissional e com coberturas vigentes em apólice emitida pela Sul América, bem como manifestem, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, o desejo de aderir ao presente Seguro mediante preenchimento de Proposta de Adesão.

Caso as condições constantes nesta Proposta de Contratação sejam diferentes da apólice vigente na Sul América, será necessário o preenchimento e aceitação prévia da Proposta de Adesão, desde que se encontrem em plena atividade profissional, perfeitas condições de saúde declaradas na Proposta de Adesão e que não tenham idade inferior a 14 (quatorze) nem superior a 65 (sessenta e cinco) anos.

Poderão ainda participar deste Seguro, mediante preenchimento e aceitação prévia de Proposta de Adesão, os futuros funcionários da(o) Estipulante, desde que se encontrem em plena atividade profissional, perfeitas condições de saúde declaradas na Proposta de Adesão e que não tenham idade inferior a 14-(quatorze) nem superior a 65 (sessenta e cinco) anos.

Afastados - Para a elaboração desta Proposta não foi considerada a existência de funcionários afastados. Caso haja, a aceitação dos mesmos está condicionada ao envio de informações precisas de nome, data de nascimento, data de afastamento, salário e motivo do afastamento (em caso de doença, deverá ser informado o diagnóstico preciso da respectiva doença que motivou o afastamento) para fins de análise, manutenção ou revisão das condições aqui propostas, especialmente no que se refere à taxa ofertada. Após o recebimento das informações acima, os afastados serão aceitos com os Capitais Segurados vigentes na Sul América, corrigidos monetariamente de acordo com o critério de atualização dos Capitais dos segurados ativos. Após o seu comprovado retorno às atividades profissionais, estes poderão ser enquadrados nas condições atuais

da apólice época do retorno, mediante preenchimento da, respectiva Proposta de Adesão.

Ou seja, a apólice em questão não abrange os funcionários afastados e não abrange eventuais funcionários menores de 14 e maiores de 65 anos. Em razão dessas condições, entendo que o pagamento realizado pela Recorrente a título de seguro de vida em grupo não se enquadra da hipótese de isenção, eis que o seguro em questão não está disponível para a totalidade dos empregados e dirigentes.

Ante o exposto, rejeito a alegação da Recorrente.

3.11. Cooperativas de trabalho

Eis o que constou do relatório fiscal:

15.26. No exame da escrituração contábil, notas fiscais/faturas e informações de contábeis contidas em arquivos digitais, constatou-se que o contribuinte contratou serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, no período de 01/2007 a 12/2009.

15.27. Foram lançadas neste procedimento fiscal as contribuições incidentes sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho, não declarados em GFIP, correspondentes ao período de 01/2007 a 12/2009, as bases de cálculo foram apuradas através das notas fiscais/faturas apresentadas e/ou escrituração contábil, conforme o Relatório de Lançamentos- RL em anexo.

15.28. A base de cálculo para fins de incidência da contribuição previdenciária será o valor dos serviços discriminados nas notas fiscais/faturas emitidas pelas cooperativas de trabalho. Em relação aos serviços de transporte prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de transporte a base de cálculo será o valor resultante da aplicação do percentual de 20% sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de prestação de serviços.

Da análise do relatório de lançamentos, verifica-se que foram incluídos na base de cálculo dos tributos cobrados pagamentos feitos (i) à UNIMED – Fortaleza e (ii) à COOPERTTUR – Cooperativa Taxi Turismo Ltda.

A recorrente defende que não houve pagamento a cooperativas de trabalho, mas pagamento de plano de saúde para seus trabalhadores. O acórdão rejeitou a alegação por considerar ocorrido o fato gerador previsto no art. 22, IV da Lei nº 8.212/91.

Todavia, em sessão do STF realizada no dia 23/4/2014, o plenário da Corte, no julgamento do RE nº 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, da relatoria do Ministro Dias Toffoli, reconheceu a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999. Eis a ementa desse julgado:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição. 5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Em 18/12/2014, ao apreciar os embargos de declaração interpostos pela União no RE nº 595.838/SP, a Corte rejeitou o pedido de modulação de efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

Por fim, o RE nº 595.838/SP transitou em julgado em 9/3/2015, tendo o Senado Federal suspenso os efeitos do referido dispositivo legal, por meio da Resolução nº10/2016.

Como se vê, o dispositivo de lei que justificava o lançamento da contribuição previdenciária foi considerado em descompasso com o texto constitucional, em decisão definitiva de mérito proferida pelo STF, devendo tal entendimento ser reproduzido no âmbito deste Conselho.

Diante do exposto, afastado o fundamento jurídico que sustentava a obrigação principal, voto por dar provimento ao recurso voluntário da Recorrente e determinar a exclusão dos Levantamentos CP, CP1 e CP2.

3.12. As multas

Eis o que constou do relatório fiscal sobre a aplicação das multas atreladas ao descumprimento das obrigações principais e acessórias:

COMPARAÇÃO DAS MULTAS – AUTOS DE INFRAÇÃO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

19. A edição da MP 449, de 03 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/09, de 27 de maio de 2009, provocou efeitos tributários a todos os fatos geradores ocorridos imediatamente após a sua vigência.

20. Entretanto, o Código Tributário Nacional - CTN prevê, em seu art. 106, inciso II, c, que a lei se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Assim sendo, embora o período de apuração ora auditado seja, em parte, anterior à data da edição da MP 449, faz-se necessário verificar qual penalidade é a menos onerosa ao contribuinte, ou seja, a oriunda da legislação ao tempo da prática ou da legislação atual, razão pela qual apresentamos a planilha “Comparação de Multas” em anexo.

21. Ao se examinar a referida planilha, encontramos as seguintes situações:

21.1. "TOTAL ANTERIOR" - o débito da competência foi lavrado considerando-se a multa de mora de 24% ou 12%, calculada sobre o montante da contribuição previdenciária devida, somada com os Autos de Infração com códigos de fundamentação legal 68.

21.2. "TOTAL ATUAL" - o débito da competência foi lavrado considerando-se a multa de 75%, prevista na MP nº 449, de 03 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009.

[...]

23. Assim, para apuração do valor da multa a ser aplicada, considerando as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009 (legislação atual) e, considerando, ainda, tratar-se de fato gerador ocorrido anteriormente a sua vigência (04/12/2008), a auditoria-fiscal comparou, por competência, o valor da multa prevista na legislação atual, com o valor da multa previsto na legislação vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador, com intuito de aplicar a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

24. Desta forma, comparadas as multas, ficou devidamente constatado que nas competências 05/2007, 13/2007, 01/2008, 02/2008, 03/2008, 05/2008, 06/2008, 07/2008, 08/2008, 09/2008, 10/2008 e 11/2008, a aplicação da multa calculada com base na Lei nº 11.941, de 27/05/2009 (legislação atual) é mais benéfica ao contribuinte, motivo pelo qual a auditoria aplicou a multa nas referidas competências com base na nova legislação, conforme planilha de "Comparação de Multas" em anexo.

25. As contribuições sociais devidas a Outras Entidade ou Fundos não foram consideradas na comparação das multas, por este motivo, foram lançadas no auto de infração DEBCAD nº 37.340.488-3 com a multa de mora de 24%.

[...]

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS [CFL 68]

35. Durante o procedimento fiscal a auditoria-fiscal constatou que, foram entregues Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o que constitui infração ao disposto no art. 32, inciso IV, §§ 3º e 5º da Lei 8.212, de 24/07/1991, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, combinado com art. 225, inciso IV, § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999.

36. No exame das folhas de pagamento, recibos de pagamento, escrituração contábil e informações de trabalhadores e contábeis contidas em arquivos digitais. Constatou-se que o contribuinte deixou de registrar nas GFIPs, nas competências de 01/2007 a 04/2008, parte da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados, parte da remuneração paga ou creditada aos contribuintes individuais, e a totalidade dos valores pagos a cooperativas de trabalho, conforme planilha no ANEXO XII.

[...]

38. A multa aplicada ao contribuinte pela infração praticada é de R\$ 62.664,63 (sessenta e dois mil seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e três centavos), demonstrado no ANEXO XIII, que corresponde a 100% do valor da contribuição devida e não declarada, limitada por competência, em função do número de segurados do contribuinte, conforme está previsto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, §5º e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 284, inc. II, e art. 373.

[...]

41. Foram configuradas circunstâncias agravantes previstas no artigo 290, inciso V do Regulamento da Previdência Social- RPS aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999, entretanto, não produzirão efeitos na gradação do valor da multa base para os seguintes autos de infração DEBCAD nº: 51.005.598-2 e 37.340.484-0.

[,,]

COMPARAÇÃO DAS MULTAS REFERENTES AO AUTO DE INFRAÇÃO CFL: 68

[...]

44. Ao se examinar a referida planilha, encontramos as seguintes situações:

44.1. "TOTAL ANTERIOR" - o débito da competência foi lavrado considerando-se a multa de mora de 24% ou 12%, calculada sobre o montante da contribuição previdenciária devida, somada com o Auto de Infração com códigos de fundamentação legal 68.

44.2. "TOTAL ATUAL" - o débito da competência foi lavrado considerando-se a multa de 75%, prevista na MP nº 449, de 03 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009.

Em sua impugnação, a Recorrente alegou que a aplicação da multa acessória seria incabível. Não se contestou a aplicação das multas principais.

O acórdão recorrido, entretanto, versou sobre a aplicação da retroatividade benigna à multa principal, afirmando que sua análise seria de competência da DRF ou da PGFN, na forma prevista na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009. Sobre a multa acessória, reduziu-a, na forma do quadro de fl. 3443, como reflexo das exclusões promovidas nas obrigações principais.

Com efeito, no recurso voluntário, a Recorrente reiterou suas alegações a respeito da multa acessória e contestou a conclusão do acórdão recorrido sobre aplicação da retroatividade benigna às multas principais, afirmando que a aplicação da lei nova não deveria ser postergada para a ocasião do pagamento, parcelamento ou inscrição em dívida ativa.

Pois bem.

A respeito das multas principais, entendo ser necessário o recálculo, com aplicação da retroatividade benigna, da multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. No que diz respeito a multa de 75%, aplicada na competência 12/2008, o artigo 35-A da Lei n.º 8.212/91, que atrai a incidência do disposto no artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, já estava em vigor nesta competência, logo, a multa no percentual de 75%, aplicada em 12/2008, obedeceu ao disposto na legislação de regência.

Em relação à multa acessória, como reflexo do presente julgamento em relação às obrigações principais, excluindo-se **(a)** os Levantamentos “FA”, “FA1”, “FE”, “FE1”, “FE2” “FC”, “FC1” e “FC2”m relativos à “Remuneração indireta de segurados empregados – faculdade”; **(b)** os valores relativos ao curso de pós graduação (MBA em gerenciamento de projetos na FGV) pago a dirigentes (devem ser excluídos do lançamento os Levantamentos PC,

PC1 e PC2, com exceção dos registros do Relatório de Lançamentos destacados no tópico 2.7 do voto, que não têm relação com o referido curso de pós-graduação); **(c)** os Levantamentos CP, CP1 e CP2; e **(d)** o valor de R\$ 3.224,29 do Levantamento RT – DIF de Contribuição GILRAT (permanecendo no lançamento o montante de R\$ 1.612,15, correspondente à aplicação da alíquota de 1% sobre a base de cálculo de R\$ 161.214,68). Além disso, em razão das alterações promovidas pela MP nº449/2009 e pela Lei nº11.941/2009 na sistemática de aplicação de multas por descumprimento da legislação previdenciária, por força do disposto no art.106, II, “c” do CTN, torna-se necessário realizar a comparação da multa aplicada com aquela prevista no art.32-A da Lei nº8.212/91, aplicando-se ao caso concreto a que for mais benéfica ao contribuinte.

4. Conclusão

Diante de todo o exposto, CONHEÇO o recurso voluntário, REJEITO a preliminar e DOU-LHE PROVIMENTO EM PARTE para: **(1)** excluir dos lançamentos **(a)** os Levantamentos “FA”, “FA1”, “FE”, “FE1”, “FE2”, “FC”, “FC1” e “FC2” relativos à “Remuneração indireta de segurados empregados – faculdade”; e **(b)** os Levantamentos CP, CP1 e CP2; **(2)** aplicar, se mais benéfica ao contribuinte, a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009 até a competência 11/2008; e **(3)** aplicar se mais benéfica ao contribuinte, a retroatividade benigna a partir da comparação com a multa por apresentar GFIP com incorreções ou omissões prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Paes de Barros Geraldi