



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10480.721713/2018-46</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	<b>2302-004.192 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA</b>
<b>SESSÃO DE</b>	7 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	<b>BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA</b>
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

**JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA**

As referências e entendimentos doutrinários e decisões proferidas em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados do CARF.

**GILRAT. AUTOENQUADRAMENTO NA ATIVIDADE PREPONDERANTE. GRAU DE RISCO. REVISÃO. ÔNUS DA PROVA DA EMPRESA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.**

Para efeito da alíquota da contribuição previdenciária ao GILRAT, incumbe à empresa o ônus de comprovar, com base em documentação hábil e idônea, a incorreção do autoenquadramento na atividade preponderante e atividade do estabelecimento, informado mensalmente na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

**GFIP. REMUNERAÇÃO INFORMADA A MENOR. LANÇAMENTO. CABIMENTO. PROVA PELO CONTRIBUINTE. INOCORRÊNCIA.**

É cabível o lançamento em relação às remunerações declaradas a menor na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP. É dever do contribuinte justificar, de forma inequívoca, as diferenças apuradas entre a folha de pagamento dos segurados, de forma a justificar o fato das remunerações declaradas em GFIP estarem em valores menores à folha de pagamento.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. METAS E OBJETIVO. CONDIÇÕES. INEXISTÊNCIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

A ausência, no instrumento que institui o programa de PLR, de qualquer meta ou objetivo condicionando o seu pagamento, implica sua

descaracterização e a inclusão dos valores pagos na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – HOMOLOGAÇÃO. SINDICATO. BASE TERRITORIAL DIVERSA. EXTENSÃO A LOCALIDADES DA EMPREGADORA ABRANGIDA POR OUTROS SINDICATOS. INADMISSIBILIDADE.**

Em respeito aos princípios da unicidade sindical, e em virtude da interpretação restritiva da legislação que leva à exclusão da tributação, não é aceitável um sindicato reger o acordo de PLR dos trabalhadores da mesma empresa em locais que são territorialmente abrangidos por outro sindicato.

**CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO E ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. EFEITOS.**

As convenções coletivas e os acordos coletivos fazem lei entre as partes envolvidas, não podem ser opostos à Fazenda Pública. Em termos de incidência de tributos a matéria é objeto de reserva legal, nos termos do Código Tributário Nacional.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AJUDA DE CUSTO. PAGAMENTO MENSAL. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

A parcela recebida pelo segurado empregado a título de ajuda de custo integra o salário-de-contribuição, exceto quando paga em decorrência de mudança de local de trabalho e em parcela única.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRÊMIOS. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

Integram a base de cálculo de contribuições previdenciárias os valores pagos a título de prêmios a segurados empregados. Por depender do desempenho individual do trabalhador, o prêmio tem caráter de retribuição pelo serviço, ou seja, contraprestação de serviço prestado.

**MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CABIMENTO**

Correta a aplicação da multa de ofício no percentual de 75% quando do lançamento de ofício.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVOS DIGITAIS. SÚMULA CARF Nº 181.**

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de

informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991.

**AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.**

Constitui infração à legislação previdenciária deixar, a empresa, de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento, por obra de construção civil e por tomador de serviço.

**AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LIVROS OU DOCUMENTOS. APRESENTAÇÃO DEFICIENTE.**

A apresentação de livros ou documentos relacionados com as contribuições para a Seguridade Social, que não atendam às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira constitui infração à legislação previdenciária.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, por voto de qualidade, dar-lhe provimento parcial para tornar improcedente o lançamento constante do Auto de Infração, correspondente ao Código de fundamentação Legal - CFL 22, nos termos da Súmula Carf nº 181. Vencidos os conselheiros Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Roberto Carvalho Veloso Filho e Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz que, no mérito, davam provimento em maior extensão para aplicar a Súmula nº 351 do STJ com relação ao GILRAT. Votou pelas conclusões a conselheira Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo.

*Assinado Digitalmente*

**Carmelina Calabrese** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

### DO LANÇAMENTO

Extrai-se do Relatório Fiscal que a autoridade tributária lavrou três Autos de Infração de lançamento de contribuições previdenciárias, sendo um Auto de Infração com lançamentos das cotas patronais, incluindo contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho (GILRAT), outro Auto de Infração com lançamentos das contribuições devidas a outras entidades ou fundos (FNDE, INCRA, SESC, SENAC E SEBRAE) e, por fim, um Auto de Infração de Multas Previdenciárias por descumprimento de obrigações acessórias.

Relata que durante o procedimento fiscal efetuado na empresa Bompreço Supermercados do Nordeste Ltda., em cumprimento ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF - nº 0410100.2017.01521, constatou as seguintes infrações:

#### 1. Diferenças de contribuições ao GILRAT

Com relação às atividades preponderantes e correspondentes aos graus de risco de acidentes do trabalho – RAT, a empresa efetuou o autoenquadramento, **durante todo o período fiscalizado e para todos os seus estabelecimentos**, ao inserir, nas GFIPs, enviadas relativas a cada competência e a cada estabelecimento, os códigos de Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE 47.11-3-01 – Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercados.

A autoridade fiscal informa que a empresa questiona judicialmente a aplicação do Fator Acidentário de Prevenção - FAP, no processo nº 0050565-02.2011.4.01.3400 - 7ª vara/DF, no qual foi concedida tutela antecipada determinando a suspensão da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção - FAP no cálculo das contribuições devidas pela empresa para o GILRAT. Dessa forma, atendendo aos termos da decisão judicial, as contribuições para o GILRAT foram lançadas no Auto de Infração Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, sem a aplicação do FAP correto (1,6650). A diferença de contribuições relativa à aplicação do FAP, para prevenir a decadência, foi lançada por intermédio do Auto de Infração Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador integrante do processo nº 10480-721.715/2018-35.

O grau de risco de acidentes do trabalho da atividade de Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercados – CNAE 47.11-3-01 é considerado grave, ao qual corresponde a alíquota de 3% (três por cento), consoante o Anexo V do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/2009.

Embora tenha se enquadrado no CNAE 47.11-3-01 em todos os seus estabelecimentos, a empresa informou incorretamente a alíquota SAT/GILRAT de 2% (dois por cento) em diversas GFIP, de diversos estabelecimentos, tendo, portanto, declarado a menor as contribuições devidas ao GILRAT. As diferenças de contribuição, apuradas na fiscalização, resultante da diferença entre a alíquota correta (3%) e a alíquota informada (2%), estão discriminadas, por mês e por estabelecimento, no anexo II do relatório fiscal, e-fls. 531 a 542.

Diante dos motivos expostos, as contribuições para o GILRAT foram lançadas no Auto de Infração Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, integrante do presente processo, considerando como devida a alíquota de 3% (três por cento), portanto **sem** a aplicação do FAP correto (1,6650), atendendo aos termos da citada decisão judicial. A parcela das contribuições para o GILRAT relativa **apenas** à aplicação do FAP foi lançada por intermédio do Auto de Infração Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador integrante do processo nº 10480-721.715/2018-35, portanto não fazendo parte deste processo.

## **2. Remuneração a segurados empregados constantes nas Folhas de Pagamentos e não declaradas em GFIP**

A autoridade fiscal, informa que da análise das folhas de pagamentos, apresentadas pela própria empresa, em arquivos digitais no formato determinado no Manual Normativo de Arquivos Digitais – Manad, constatou que foram declaradas em GFIP valores de base de cálculo inferiores aos devidos, conforme demonstrado no anexo III, e-fls 543 a 551.

Sobre as diferenças apuradas foram lançadas as contribuições previdenciárias patronais, GILRAT (exceto FAP) e contribuições a outras entidades (terceiros). No demonstrativo do Auto de Infração consta uma infração para cada estabelecimento em que foi apurada a diferença.

## **3. Pagamento de Participação nos Resultados em desacordo com a legislação.**

Relata que ao examinar a Escrituração Contábil Digital da empresa do ano de 2014, contida no ambiente nacional do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital, foram identificados pagamentos aos segurados a título de Participação nos Resultados da Empresa, registrados nas contas “101581 – Adiantamento PPL” – Grupo Ativo Circulante, “234302 – PPL Cta. Pg. Func.” – Grupo Passivo Circulante e “453001 – PPL” – Grupo Provisão para Imposto e Participação s/ Lucro.

Intimada a empresa para prestar esclarecimentos, objetivando análise a adequação do programa de participação nos resultados da empresa aos ditames da Lei nº 10.101, de 2000, obteve como resposta a apresentação dos instrumentos das negociações coletivas que

regulamentam a participação dos empregados nos lucros, “ACORDO COLETIVO DE TRABALHO PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS – 2013” (fls. 2.965/2.967), firmado entre a empresa e o SINDICATO INTERMUNICIPAL DOS EMPREGADOS NAS EMPRESAS DE SUPERMERCADOS E SIMILARES DE PERNAMBUCO, bem como de planilha eletrônica discriminativa dos valores pagos individualizados por empregado.

A fiscalização ressalva que a empresa apresentou também “ACORDO COLETIVO DE TRABALHO 2014/2014” (fls. 2.968/2.974), todavia tal instrumento, só veio a ser protocolado para registro no órgão competente do Ministério do Trabalho e Emprego em 23/12/2014, pelo que concluiu que seus efeitos somente se produziram a partir do início do ano de 2015.

No exame dos instrumentos de negociação apresentados, foi constatado pela fiscalização, que o “ACORDO COLETIVO DE TRABALHO PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS – 2013” define apenas critérios distintos para distribuição da participação, conforme o empregado esteja vinculado a uma unidade da empresa que constitua ou não constitua ponto de venda de mercadorias para o consumidor, e, para o primeiro caso, define-se uma proporcionalidade na participação levando em conta o resultado operacional e a meta de vendas da unidade. Não consta do documento a definição das metas, índices ou resultados a serem considerados na distribuição da participação.

Intimada a prestar esclarecimentos de onde consta a definição das mencionadas metas índices e ou resultados a serem atingidos para justificar o pagamento da participação nos resultados, a empresa apresentou informações às e-fls. 2.975 a 2.978, exemplificando o cálculo do percentual a ser distribuído a cada empregado, entretanto, as informações não esclarecem a origem dos valores mínimos, plano e máximo das metas de vendas e de resultado operacional.

Ante a falta de esclarecimentos, a autoridade fiscal concluiu que os resultados e metas são definidos unilateralmente pela empresa, visto que não constam do instrumento resultante da negociação, qual seja o “ACORDO COLETIVO DE TRABALHO PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS – 2013”.

Relata que, depreende-se do comando materializado no § 1º e seu inciso II, do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, que do instrumento decorrente da negociação (no caso, o Acordo Coletivo), devem constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, podendo ser considerados como critérios para pagamento do benefício programas de metas ou resultados, desde que pactuados previamente, isto é, desde que estabelecidos de comum acordo entre as partes (empresa e empregados), o que, como visto, não ocorreu no caso sob exame.

A descaracterização do requisito da negociação prévia que a lei exige para a regular instituição do benefício da participação dos empregados nos resultados da empresa é reforçada pelo conteúdo da Cláusula 2ª, letra “d”, do “ACORDO COLETIVO DE TRABALHO PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS – 2013”, quando prevê expressamente a possibilidade de a empresa decidir unilateralmente, por liberalidade, aumentar os valores a serem pagos definidos na Cláusula 1ª, letra “d”, do mesmo instrumento.

Destaca, no relatório fiscal, outro ponto importante no que diz respeito ao instrumento “ACORDO COLETIVO DE TRABALHO PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS – 2013”, que foi celebrado entre a empresa e o SINDICATO INTERMUNICIPAL DOS EMPREGADOS NAS EMPRESAS DE SUPERMERCADOS E SIMILARES DE PERNAMBUCO, o qual, representou, naquele ato, “a categoria profissional dos empregados da empresa abrangidos por sua base territorial...”. Ou seja, a negociação abrangeu apenas os empregados que laboraram nos estabelecimentos da empresa localizados no Estado de Pernambuco, não tendo incluído representantes dos empregados lotados nos estabelecimentos da empresa situados nos outros Estados da Federação (Rio Grande do Norte, Alagoas, Piauí, Paraíba, Ceará e Maranhão), descumprindo, dessa forma, o requisito de que a participação nos resultados precisa ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, estipulado no referido art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Como consequência da inadequação do pagamento da participação dos resultados aos ditames do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, surge que os valores pagos a este título aos empregados deixam de estar albergados na hipótese de não incidência das contribuições para a Seguridade Social trazida pelo art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91.

Os valores das remunerações pagos aos empregados a título de participação nos resultados, bases de cálculo das contribuições lançadas, foram obtidos na Escrituração Contábil Digital da empresa do ano de 2014, contida no ambiente nacional do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital, dos lançamentos a débito efetuados na conta “234302 – PPL Cta. Pg. Func.” – Grupo Passivo Circulante, como detalhado no Anexo IV, e-fls. 552 a 667.

A autoridade fiscal informa, em seu relatório, que o lançamento das contribuições previdenciárias devidas foi efetuado de forma centralizada no estabelecimento matriz, por não constar informação relativa ao centro de custo na Escrituração Contábil. Deixou também de considerar a discriminação constante da planilha eletrônica apresentada pela empresa, em razão de significativa divergência de valores entre esta e a escrituração contábil.

#### **4. Pagamentos aos Segurados Empregados a Título de Premiações e de Ajuda de Custo pelo Trabalho Prestado aos Domingos e Feriados**

Outra análise, efetuada pela auditoria fiscal, na Escrituração Contábil Digital da empresa, do ano de 2014, contida no ambiente nacional do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, constatou a existência das contas “410011 – Prêmio” e “410834 – Ajuda de Custos Lojas”, ambas pertencentes ao Grupo Despesas Operacionais, intimando a empresa a prestar informações sobre a natureza dos fatos escriturados.

Com os esclarecimentos da empresa, a fiscalização concluiu que, os valores contabilizados a débito nas contas “410011 – Prêmio” e “410834 – Ajuda de Custos Lojas” destinaram-se a conceder, aos empregados, premiações por desempenho, de caráter remuneratório (recompensa pela qualidade do trabalho executado), ou conceder remuneração adicional aos empregados que trabalharam em períodos, em princípio, destinados ao repouso (domingos e feriados). Excetua os pagamentos de cestas básicas decorrentes de incapacidade

temporária – afastamento por acidente pessoal, registrados em folha de pagamento na rubrica “986 – INDENIZAÇÃO CESTA BÁSICA”.

Fundamenta que a Lei nº 8.212/91, ao enumerar hipóteses de não incidência de contribuições para a Seguridade Social, em seu art. 28, § 9º, relaciona como excluídas da base de cálculo de tais contribuições apenas os seguintes tipos de ajuda de custo: a ajuda de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973, e 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. O mesmo art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 não exclui da incidência de contribuições para a Seguridade Social os valores dos prêmios concedidos aos empregados a título de reconhecimento pelo seu desempenho profissional.

Os referidos valores, portanto, insere-se ao conceito de salário de contribuição disposto no art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91.

Informa que o lançamento das contribuições previdenciárias devidas foi efetuado de forma centralizada no estabelecimento matriz, por não constar informação relativa ao centro de custo na Escrituração Contábil.

Considerando que nos valores contabilizados a débito na conta "410011 - Prêmio", estão incluídos valores registrados em folha de pagamento nas rubricas "55 - PRÊMIO", "257 - DIF. PRÊMIO - FERIAS", "946 - PRÊMIO" e "967 - ABONO DOMINGO TRABALHADO", as quais integraram a Base de Cálculo para a Previdência Social nos arquivos digitais de folha de pagamento fornecidos à fiscalização (registros do tipo "K250 - Mestre de Folha de Pagamento"), a fiscalização esclarece que os valores registrados em tais rubricas da folha foram abatidos na apuração das bases de cálculo dos valores lançados, a fim de evitar a tributação em duplicidade, consoante demonstrado em quadro resumo ao final do Anexo V. Estão sendo abatidos também os valores pagos em folha na rubrica "986 - INDENIZAÇÃO CESTA BÁSICA", que, segundo a empresa, haveriam sido contabilizados na conta "410834 - Ajuda de Custos Lojas", em virtude de não possuírem cunho remuneratório. Não foram abatidos, na apuração das bases de cálculo, os valores pagos aos empregados em folha na rubrica "939 - INDENIZAÇÃO DOMINGO TRABALHADO", visto que tal rubrica não integrou a Base de Cálculo para a Previdência Social nos arquivos digitais de folha de pagamento fornecidos à fiscalização (registros do tipo "K250 - Mestre de Folha de Pagamento").

#### **4.1. Auto de Infração (e-fls. 163 a 405) CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS**

Compreende o lançamento de contribuições devidas a outras entidades e fundos (INCRA, SALÁRIO-EDUCAÇÃO, SEBRAE, SENAC e SESC), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, não declaradas em GFIP, consolidadas em 08/03/2018, no montante de R\$ 2.975.571,59 (dois milhões, novecentos e setenta e cinco mil, quinhentos e setenta e um reais e cinquenta e nove centavos), correspondentes ao período de 01/2014 a 12/2014, inclusive o 13º salário/2014.

As contribuições incidiram sobre:

a) a diferença de remuneração de segurados empregados apurada com base nos arquivos digitais da folha de pagamento, do qual foi deduzida a base de cálculo declarada em GFIP, conforme demonstrado no anexo III, e-fls. 543 a 551;

b) a remuneração paga a segurados empregados a título de participação nos resultados da empresa, detalhadas no Anexo IV, e-fls. 552 a 667, e

c) a remuneração paga aos segurados empregados a título de premiações e de ajuda de custo pelo trabalho prestado aos domingos e feriados, detalhadas no anexo V, e-fls. 668 a 2.329.

No relatório Fiscal, e-fls. 454/490, constam a descrição das infrações e o seu enquadramento legal e do relatório “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal – Contribuição Previdenciária da empresa e do empregador” constam às e-fls. 165/267.

As demonstrações da base de cálculo e das contribuições apuradas constam dos anexos do Relatório Fiscal e do relatório “Demonstrativo de Apuração – Contribuição Previdenciária da empresa e do empregador” (e-fls. 268 a 399).

O cálculo dos acréscimos legais (multa e juros) e sua fundamentação legal constam do “Demonstrativo de Multa e Juros de Mora – Contribuição Previdenciária da empresa e do empregador”, e-fls. 400 a 405.

#### **4.2. AUTO DE INFRAÇÃO (e-fls. 406 a 409) MULTAS PREVIDENCIÁRIAS**

A autoridade fiscal, lavrou o Auto de Infração por descumprimento de obrigações acessórias, lavrado em 08/03/2018, com imposição de penalidades no montante de R\$ 827.136,39 (oitocentos e vinte e sete mil, cento e trinta e seis reais e trinta e nove centavos), pela constatação das seguintes infrações:

##### **4.2.1. Apresentação das informações em meio digital com omissão ou incorreção**

Relata a fiscalização que a empresa apresentou informações referentes à folha de pagamento, em meio digital no leiaute previsto na Instrução Normativa MPS/SRP nº 12/2006 - Manual Normativo de Arquivos Digitais – Manad, com omissão de remuneração dos segurados empregados, relativa à competência 13/2014.

Os arquivos digitais apresentados pela empresa registram como base de cálculo para a previdência social, relativa à remuneração dos segurados empregados, na competência 13/2014, o valor total de R\$ 302.615,31, enquanto o total da base de cálculo das contribuições previdenciárias declaradas em GFIP para a referida competência somam R\$ 15.912.823,22. Conclui a fiscalização que a empresa omitiu nos arquivos digitais o total de R\$ 15.610.207,91 referentes à base de cálculo das contribuições previdenciárias na competência 13/2014.

As informações contidas no arquivo digital da folha de pagamento apresentada pela empresa constam Anexo VI, e-fls. 2.330 a 2.655.

Os totais da base de cálculo declarada em GFIP, por estabelecimento, constam no anexo VII, fls. 2.656 a 2.661.

Constatada a infração, foi aplicada a multa prevista **no art. 11, §§ 3º e 4º e art. 12, inciso II e parágrafo único, da Lei nº 8.218/91, no valor de R\$ 780.510,39 (setecentos e oitenta mil, quinhentos e dez reais e trinta e nove centavos)**, conforme demonstrativo de cálculo de fls. 28 do Relatório Fiscal.

#### **4.2.2. Deixar de lançar em sua contabilidade fatos geradores de contribuições discriminados por estabelecimento da empresa.**

Conforme relatório fiscal, na análise da Escrituração Contábil Digital da empresa, relativa ao ano de 2014, foi constatado que as contas que compõem o Plano de Contas da empresa não identificam o estabelecimento (matriz ou filiais) da empresa a que se referem os fatos lançados.

Assim, a empresa violou o comando contido no art. 32, inciso II, da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 225, inciso II e § 13, inciso II, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, que determinam que a empresa deve *“registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços”*.

Constatada a infração, foi aplicada a multa prevista no art. 92 e 102, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, art. 283, inciso II, alínea “a”, art. 292, inciso II, III e IV e art, 373, em seu valor mínimo, de R\$ 23.313,00 (vinte e três mil, trezentos e treze reais).

#### **4.2.3. Apresentação deficiente de documento ou informação relacionados com as contribuições para a seguridade social previstas na Lei nº 8.212/91.**

Da análise da Escrituração Contábil Digital da empresa, relativa ao ano de 2014, a fiscalização constatou que o campo "Histórico" dos lançamentos contábeis nela contidos traz apenas informações padronizadas, deixando de conter informações essenciais aos usuários da contabilidade, que possibilitariam a compreensão de aspectos relevantes dos fatos contábeis registrados por meio de tais lançamentos. Ressalta que a omissão de tais informações prejudica a identificação de possíveis fatos geradores de obrigações tributárias, por parte da fiscalização. Exemplos dos fatos constam do anexo IX, e-fls. 2.663 a 2.666.

Aduz que a Escrituração Contábil Digital abrange a escrituração do Livro Diário e, portanto, deve atender à determinação do art. 1.184 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil).

Constatou-se, portanto, violação ao comando contido no artigo 33, parágrafos 2º e 3º, da Lei nº 8.212/91, combinado com os artigos 232 e 233 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, caracterizada pela apresentação da Escrituração Contábil Digital contendo lançamentos trazendo "históricos" padronizados e omitindo informações relevantes, que se amolda ao conceito de informação deficiente trazido pela legislação.

Foi aplicada a multa prevista no art. 92 e art. 102 da Lei nº 8.212/1991 e art. 283, inciso II, alínea "j", do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, em seu valor mínimo, de R\$ 23.313,00 (vinte e três mil, trezentos e treze reais).

A ciência aos Autos de Infração, pelo contribuinte, deu-se em 21/03/2018, e-fls.2.986.

### **DA IMPUGNAÇÃO**

Irresignada com os lançamentos, na data de 20/04/2018, a Autuada apresentou impugnação, instruída com os documentos de e-fls. 2.995 a 3.659, com os argumentos sintetizados abaixo:

a) A acusação está calcada num pretenso erro no cálculo do GILL-RAT por aplicação supostamente indevida da alíquota de 2% para estabelecimentos sujeitos à alíquota de 3% - os valores lançados se referem a estabelecimentos que desempenham atividade eminentemente administrativa e de farmácia, cujo enquadramento no CNAE revela a correta aplicação da alíquota de 2%;

b) A acusação fiscal de "Pagamentos de Remuneração a Segurados Empregados Informados em Folha de Pagamento e Não Declarados nas GFIP" conclui, sem qualquer diligência adicional, frente uma suposta divergência entre informação contida no MANAD e GFIP, que aquela que geraria maior tributo devido (MANAD) seria a correta. Tal conclusão rasteira viola flagrantemente o art. 142 do CTN;

c) Não procede a acusação de "Pagamento aos Segurados Empregados a Título de Participação nos Resultados da Empresa em Desacordo com a Legislação" por erro de base de cálculo (desconsideração de estornos) e porque houve regularidade em todo o processo de PLR;

d) É improcedente a acusação de "Pagamento aos Segurados Empregados a Título de Premiações e de Ajuda de Custo pelo Trabalho Prestado aos Domingos e Feriados", eis que a verba objeto do lançamento neste tópico tem natureza indenizatória e de prêmio, não tendo, por consequência, natureza salarial, nem se incorporando à remuneração para quaisquer efeitos.

c) Multas

Alega que a multa não pode ser aplicada isoladamente. Deve-se compatibilizar com outros preceitos do ordenamento jurídico, dentre eles a individualização da pena de acordo com a conduta praticada no caso concreto.

Argumenta ser necessária a individualização da pena, em obediência aos princípios da proporcionalidade e da isonomia. E não existindo na Lei elementos para tanto, essa individualização deve ser feita de acordo com a equidade, tal como dispõe o art. 108, IV, c/c art. 112, ambos do CTN. E, no caso, a equidade impõe que, havendo dúvida razoável, seja excluída a responsabilidade.

Esclarece que o que requer é a aplicação conjunta do dispositivo que define a multa de 75%, com os artigos 108, IV, c/c art. 112, ambos do CTN, o que é dever do julgador. Cita doutrina.

No caso presente, não se justifica a multa em relação à parcela controversa já que o suposto recolhimento do imposto se deveu a uma interpretação legítima da Impugnante. E, nessa condição, afigura-se desproporcional (e, portanto, confiscatória) a multa de 75%. Cita jurisprudência e a Súmula 73 do CARF.

Requer a dosimetria ou mesmo o afastamento da multa imposta.

Não incidência de juros de mora sobre a multa aplicada. Alega que, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos “decorrentes de tributos e contribuições”, mas não sobre as penalidades pecuniárias. Assim não poderão incidir juros SELIC sobre a multa de ofício. Cita jurisprudência.

Requer:

Que sejam acolhidas as razões apresentadas nesta Impugnação para julgar improcedente o lançamento fiscal, cancelando os Autos de Infração.

Que se empreste a norma que cuida de penalidade a interpretação mais favorável ao contribuinte (ex vi do art. 112 do CTN).

Que seja afastada a multa de 75%, bem como a incidência sobre a multa aplicada.

Os documentos e outros subsídios necessários à apuração da divergência dos valores homologados encontram-se à disposição, para apresentação em eventual perícia ou diligência que seja designada.

#### **DA DILIGÊNCIA REALIZADA**

Em 21 de junho de 2018, a 12ª Turma de Julgamento da DRJ/RPO resolveu converter o julgamento do processo em diligência, através da Resolução nº 14.4.688 (fls. 3.670/3.679), para que a unidade de origem procedesse à juntada dos arquivos digitais apresentados na impugnação e para manifestação da fiscalização sobre lançamentos contábeis relativos a possíveis estornos de lançamentos de participação nos lucros e resultados. A DRJ, resumiu o retorno da diligência da seguinte forma:

*A fiscalização prestou esclarecimentos sobre os lançamentos contábeis relativos à participação nos lucros e resultados (fls. 3.858/3.860), citando exemplos de contabilização com as respectivas contrapartidas. Conclui que, no presente caso,*

*não há que se falar em estorno de participação nos resultados, considerando ainda que nenhum dos lançamentos a crédito registrados na conta “234302 - PPL Cta. Pg. Func” traz em seu histórico qualquer alusão a termos como “estorno”, “reversão”, “correção”, “retificação”, ou qualquer outro nesse sentido. A simples existência de lançamentos a débito e a crédito num mesmo valor numa conta não significa, necessariamente, que um represente o estorno do outro, mormente quando o histórico do suposto lançamento de estorno nada informa nesse sentido. Juntou cópia do Livro Razão, relativa à conta “234302 – PPL Cta. Pg. Func”, às fls. 3.683/3.857.*

*Intimada do resultado da diligência, o contribuinte manifestou-se às fls. 3.866/3.871. Alega que a fiscalização realizou a diligência sem intimar ou questionar a impugnante para elucidar os pontos de dúvida, o que resultou em conclusões equivocadas.*

*Juntou novamente os arquivos não pagináveis “Doc. 05 BPSN PPL.rar” e o arquivo “Doc. 06 – MANAD.zip”, conforme Termos de anexação de arquivos não-paginável (fls. 3.895/3.897).*

*Argumenta que a conta 234302 – “PPL Cta. Pg. Func” é uma conta pertencente ao passivo, na qual as baixas são efetuadas com lançamentos a débito. Ocorre que se um valor é indevidamente baixado (lançamento a débito), o lançamento para reverter tal valor indevidamente lançado é um lançamento a crédito no mesmo valor indevidamente debitado.*

*Aduz que o exemplo citado na impugnação trata de lançamento a débito equivocado que posteriormente foi corrigido por um lançamento a crédito no mesmo valor, fato não analisado pela fiscalização. Apresenta exemplos de valores lançados a débito e posteriormente estornados mediante lançamento a crédito, com os quais demonstra erro na base de cálculo, tendo ocorrido a tributação de valores que não se referem a pagamento de PLR, mas simples lançamentos que foram estornados posteriormente.*

*Devidamente demonstrado o equívoco da fiscalização, o Auto de Infração deve ser desconstituído em face de seu vício insanável de erro da base de cálculo.*

*A unidade de origem informa à fl. 3.906 que os arquivos não-pagináveis apresentados com a impugnação foram juntados pela impugnante sem cumprir as normas da Instrução Normativa RFB nº 1.412/2014 e que o contribuinte foi cientificado eletronicamente (fls. 3.903/3.905) da impossibilidade de abertura dos arquivos.*

#### **DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA**

Tendo sido apresentada impugnação tempestiva, o julgamento foi realizado em 27 de agosto de 2.019, quando foi proferido o Acórdão nº 14-97.546, da 12ª Turma da DRJ/RPO,

considerando a impugnação improcedente e, conseqüentemente, o crédito tributário foi mantido, conforme decisão assim ementada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Descabida a declaração de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

SEGURO DE ACIDENTES DO TRABALHO. GRAU DE RISCO. DETERMINAÇÃO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE.

A alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (Seguro de Acidente do Trabalho), é determinada pelo grau de risco aferido em função da atividade preponderante de cada estabelecimento da empresa.

A responsabilidade pelo enquadramento no grau de risco baseado na atividade preponderante de cada estabelecimento é única e exclusivamente do sujeito passivo, podendo a Receita Federal do Brasil revê-lo a qualquer tempo.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE METAS OU RESULTADOS.

Viola a Lei nº 10.101/2000, submetendo os pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR à hipótese de incidência previdenciária, o fato do instrumento de acordo que regulamenta o pagamento da PLR não contar com sequer um índice, meta ou resultado previstos para serem atingidos, limitando-se a conter informações de elegibilidade e forma de apuração do valor a ser pago.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. AUSÊNCIA DE INSTRUMENTOS PRÓPRIOS DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA. INCIDÊNCIA.

A parcela paga aos empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados da empresa - PLR, integra o salário de contribuição de contribuições previdenciárias quando não se dispõe de instrumentos

próprios de negociação coletiva pertinente a cada categoria e por entidade sindical representativa de uma base territorial.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRÊMIOS. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Integram a base de cálculo de contribuições previdenciárias os valores pagos a título de prêmios a segurados empregados. Por depender do desempenho individual do trabalhador, o prêmio tem caráter de retribuição pelo serviço, ou seja, contraprestação de serviço prestado.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AJUDA DE CUSTO. PAGAMENTO MENSAL. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA.

A parcela recebida pelo segurado empregado a título de ajuda de custo integra o salário-de-contribuição, exceto quando paga em decorrência de mudança de local de trabalho e em parcela única.

MULTA DE OFÍCIO. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

É vedado ao julgador administrativo afastar a aplicação de norma vigente sob a alegação de inconstitucionalidades ou violação aos princípios constitucionais.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVOS DIGITAIS. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS.

A apresentação de arquivos e sistemas em meio digital, correspondentes aos registros dos negócios e atividades econômicas ou financeiras da empresa, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal, com informações inexatas, incompletas ou omitidas constitui infração ao artigo 11, da Lei nº 8.218/91.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar, a empresa, de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento, por obra de construção civil e por tomador de serviço.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LIVROS OU DOCUMENTOS. APRESENTAÇÃO DEFICIENTE.

A apresentação de livros ou documentos relacionados com as contribuições para a Seguridade Social, que não atendam às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita informação verdadeira constitui infração à legislação previdenciária.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A penalidade pecuniária integra a obrigação principal sujeitando-se, assim, à incidência dos juros de mora.

O acórdão foi acostado às e-fls. 3909 a 3973.

### **RECURSO VOLUNTÁRIO**

Cientificada em 08/10/2019, e-fl. 3988, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, em 07/11/2019, e-fls. 3992 a 4074.

A Recorrente, em suas razões de recurso, quanto ao crédito tributário mantido pela decisão de primeira instância, repete as razões trazidas na peça de impugnação, não acrescentando novas razões, sendo questionado os seguintes tópicos da decisão:

- a) Pagamentos de Remuneração a Segurados Empregados Declarados nas GFIP – Diferenças nas Contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT.
- b) Pagamentos de Remuneração a Segurados Empregados Informados em Folha de Pagamento e Não Declarados nas GFIP.
- c) Pagamento aos Segurados Empregados a Título de Participação nos Resultados da Empresa em Desacordo com a Legislação.
  - c.1. Erro de base de cálculo
  - c.2. Regularidade do PLR
- d) Pagamento aos Segurados Empregados a Título de Premiações e de Ajuda de Custo pelo Trabalho Prestado aos Domingos e Feriados.
  - d.1. Ajuda de Custo
  - d.2. Premios
- e) Multa de Ofício
- f) Multas Previdenciárias
  - f.1. Apresentação das Informações em Meio Digital com Omissão ou Incorreção
  - f.2. Deixar de lançar em sua contabilidade fatos geradores de contribuições discriminadas por estabelecimento da empresa
  - f.3. Apresentação deficiente de documento ou Informação relacionados com as contribuições para a Seguridade social previstas na Lei nº 8.212, de 1991
- g) Não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Carmelina Calabrese, Relatora

### CONHECIMENTO

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

### DAS CITAÇÕES: JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA

Cabe fazer um registro prévio acerca das citações doutrinárias e referentes a jurisprudência administrativa e Judicial, apresentadas pela impugnante junto a seus argumentos de recurso:

As citações doutrinárias aduzidas, ainda que respeitáveis e de autoria de consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

As decisões administrativas colacionadas, mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados, não sendo vinculantes, produzem efeitos apenas para os casos julgados.

As decisões judiciais aduzidas, mesmo as reiteradas, somente serão de observância obrigatória pelas unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil e pelos órgãos administrativos julgadores, quando julgadas no rito dos recursos repetitivos e de repercussão geral, após a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014.

Em ambos os casos, os atos decisórios não podem ser estendidos genericamente a outros casos, produzindo efeitos apenas em relação às partes que integram os processos e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

### MÉRITO

**a) Pagamentos de Remuneração a Segurados Empregados Declarados nas GFIP – Diferenças nas Contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT.**

A Recorrente alega que a acusação está calcada num pretense erro no cálculo do GILRAT por aplicação supostamente indevida da alíquota de 2% para estabelecimentos sujeitos à alíquota de 3%. Não obstante, foi demonstrado que os valores lançados se referem a estabelecimentos que desempenham atividade eminentemente administrativa, cujo enquadramento no CNAE revela a correta aplicação da alíquota de 2%.

Aduz que a Recorrente defende que o grau de risco deve ser atribuído por estabelecimento de acordo com o grau de risco preponderante daquele estabelecimento e que o acórdão recorrido descumpra a própria Súmula 351 do STJ, que prescreve expressamente que o grau de risco é individualizado por CNPJ.

Requer que o acórdão seja reformado porque, não obstante a matéria ser pacífica no CARF e no judiciário, o acórdão manteve o lançamento por entender que a Recorrente “não comprovou o erro do autolancamento e tampouco retificou o autoenquadramento na atividade preponderante de cada estabelecimento declarada em GFIP”.

Informa que acostou aos autos documentos (doc. 2 da impugnação), e-fls.3054 a 3602, que evidenciam que os valores lançados neste tópico se referem a estabelecimentos que desempenham atividades eminentemente administrativa ou que desempenham atividades de farmácia, cujo enquadramento no CNAE revela a correta aplicação da alíquota de 2%.

Razão não assiste a Recorrente.

Analisando os autos, verifica-se que a fiscalização classificou o grau de risco de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) principal, de cada estabelecimento, **devidamente informada em GFIP pelo contribuinte, qual seja CNAE 47.11-3-01, cuja alíquota correspondente é de 3% (três por cento)** conforme o Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 06/05/1999.

Convém, reproduzir trechos do relatório fiscal, e-fl. 461/462:

[...]

*3.1 Pagamentos de Remuneração a Segurados Empregados Declarados nas GFIP – Diferenças nas Contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT*

*3.1.1 Como já mencionado, a empresa, no período fiscalizado, mediante as GFIP por ela enviadas, cujos dados identificadores estão informados no já referido Anexo I, auto-enquadrou-se no código CNAE “47.11-3-01 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercados”, nos termos do art. 202, caput e §§ 3º a 5º, do RPS, cujo grau de risco de acidentes do trabalho é considerado grave, correspondendo, portanto, a uma alíquota de contribuição GILRAT de 3% (três por cento), consoante o Anexo V do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 6.957/2009.*

*3.1.2 Apesar do descrito no subitem anterior, a Autuada informou, em diversas de suas GFIP, de diversos estabelecimentos, a alíquota de contribuição GILRAT (ou simplesmente RAT) de 2%, como atestam os relatórios do Sistema GFIP Web da RFB, que anexamos. Assim procedendo, a Autuada fez com que as contribuições devidas,*

*estabelecidas no art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212/91, informadas à RFB através das aludidas GFIP, hajam sido calculadas a menor. Por tal razão, estão sendo lançadas no Auto de Infração Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, integrante do presente processo, as diferenças de contribuições GILRAT, não declaradas em GFIP, referentes à incidência da diferença entre a alíquota RAT correta (3%) e a alíquota RAT declarada nas GFIP em questão (2%), sobre os totais mensais das remunerações dos segurados empregados (categorias do trabalhador “1” e “7”) declarados pela Autuada em tais GFIP, extraídos do sistema GFIP Web da RFB (relatórios anexos), conforme demonstrado no Anexo II do presente processo.*

[...]

Em que pese a irresignação da Recorrente, a conduta fiscal seguiu estritamente o previsto na legislação tributária, incluindo a forma de aferição da atividade preponderante, de cada estabelecimento, **auto enquadrado pelo contribuinte**, dela não exorbitando.

Cabe reforçar, a autoridade fiscal efetuou o lançamento da diferença do GILRAT, mantendo o enquadramento realizado pela empresa e informado nas GFIP, relacionadas no Anexo I, do Relatório Fiscal, e-fls. 491 a 530, onde consta informado, em todos os estabelecimentos a CNAE 47.11-3-01, que corresponde a alíquota de 3%, conforme dispõe, na data do fato gerador, o art. 202, “caput”, III e §§ 3º a 6 e 13, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999:

*Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:*

[...]

*III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.*

[...]

*§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.*

*§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.*

*§ 5º **É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo.** (grifou-se)*

*§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos.*

[...]

*§ 13. A empresa informará mensalmente, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco, a respectiva atividade preponderante e a atividade do estabelecimento, apuradas de acordo com o disposto nos §§ 3º e 5º.*

Como visto, a responsabilidade pelo autoenquadramento é da empresa. Nas GFIP informou como atividade preponderante a CNAE 47.11-3-01 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercados, correspondendo a alíquota de 3%.

Portanto, eventual procedimento de revisão do grau de risco, a partir da atividade econômica preponderante e atividade do estabelecimento, conforme CNAE, impõe ao sujeito passivo, como já foi dito, responsável pelo autoenquadramento, a demonstração da existência de incorreção no autoenquadramento feito em GFIP, apoiada em documentação hábil e idônea, haja vista que o ônus probatório incumbe a quem alega e, também, deveria ter demonstrado qual a atividade preponderante de cada estabelecimento questionado.

Apesar da empresa ter anexado RAIS do período, de alguns estabelecimentos, não há, por parte da empresa, comprovação ou demonstração, em relação a cada um desses estabelecimentos, qual a atividade econômica por eles desenvolvidas, quais as funções e a quantidade de segurados alocados a cada uma dessas atividades, no período fiscalizado, e, dentre elas, qual a atividade que ocupou o maior número de segurados empregados ou trabalhadores avulsos em cada mês. Não identifica, também em qual CNAE esses estabelecimentos se enquadrariam.

Ademais, se houvesse o erro de autoenquadramento de estabelecimentos da empresa, no preenchimento da GFIP, o sujeito passivo, deveria ter entregue a retificação da GFIP para fazer constar o reenquadramento da atividade preponderante do estabelecimento que julgasse correta.

Os documentos apresentados na impugnação e referenciados no recurso voluntário, já foram apreciados na decisão de primeira instância que os avaliou, adequadamente, não sendo suficientes para comprovar o alegado pelo Recorrente, conforme trechos reproduzidos abaixo:

*No presente processo a impugnante alega que “em nenhum dos estabelecimentos relacionados no Anexo II (fl. 531) se exerce qualquer atividade diretamente relacionada ao Comércio varejista de mercadorias em geral ...”. Argumentou ser de conhecimento geral que a empresa conta com estabelecimentos cuja atividade é de escritório administrativo (matriz) e farmácias, juntando cópias de Relações Anuais de Informações Sociais – RAIS, do ano de 2014 (fls. 3.055/3.353 e 3.377/3.597) e Certidões de regularidade expedidas pelo Conselho Federal de Farmácia (fls. 3.354/3.376 e 3.598/3.602) de vários estabelecimentos.*

*No entanto, não comprova ou demonstra, em relação a cada um desses estabelecimentos, qual as atividades econômicas por eles desenvolvidas, quais as funções e a quantidade de segurados alocados a cada uma dessas atividades, em*

*cada mês do período fiscalizado, e, dentre elas, qual a atividade que ocupou o maior número de segurados empregados ou trabalhadores avulsos em cada mês.*

*Ressalte-se, que tendo a empresa efetuado o seu auto-enquadramento na atividade preponderante de cada estabelecimento e nos correspondentes graus de risco, declarando-o em GFIP, cabe à ela o encargo de comprovar eventual erro de enquadramento e corrigir a informação mediante retificação da GFIP.*

*No caso, a impugnante limitou-se a alegações genéricas e à juntada de documentos (Relações Anuais de Informações Sociais – RAIS e Certidões de regularidade expedidas pelo Conselho Federal de Farmácia), sem definir claramente e comprovar, em relação a cada estabelecimento, qual a respectiva atividade econômica preponderante, em cada um dos meses fiscalizados.*

*Não basta fazer afirmações genéricas citando exemplos, juntar documentos e tentar transferir para o julgador a tarefa de identificar as atividades econômicas desenvolvidas em cada estabelecimento, identificar mensalmente as atividades dos segurados alocando-os a uma das atividades econômicas do estabelecimento e totalizar os segurados por atividade econômica, para apurar em cada mês qual a atividade preponderante do estabelecimento. Esse encargo é da impugnante. É preciso que a impugnante comprove as atividades econômicas de cada estabelecimento, devendo apurar e demonstrar qual o número de segurados empregados e trabalhadores avulsos alocados mensalmente em cada uma das atividades econômicas desenvolvidas no respectivo estabelecimento, definindo como preponderante a atividade econômica que ocupar, em cada estabelecimento, o maior número de segurados empregados e segurados trabalhadores avulsos, tudo, é claro, amparado em provas documentais. Nesse caso, se constatado pela empresa equívoco no auto-enquadramento de seus estabelecimentos, deve providenciar a retificação das informações, mediante apresentação de nova GFIP com o enquadramento correto, o que não fez.*

Nesse sentido, há entendimento do CARF, conforme acórdão transcrito abaixo:

**ACÓRDÃO 2102-003.450 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**

SESSÃO DE 8 de agosto de 2024

**GILRAT. AUTOENQUADRAMENTO NA ATIVIDADE PREPONDERANTE. GRAU DE RISCO. REVISÃO. ÔNUS DA PROVA DA EMPRESA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.**

Para efeito da alíquota da contribuição previdenciária ao GILRAT, incumbe à empresa o ônus de comprovar, com base em documentação hábil e idônea, a incorreção do autoenquadramento na atividade preponderante e atividade do estabelecimento, informado mensalmente na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP).

**Acórdão nº 2401-007.463**

Sessão de 5 de fevereiro de 2020

**GILRAT. AUTOENQUADRAMENTO NA ATIVIDADE PREPONDERANTE. GRAU DE RISCO. REVISÃO. ÔNUS DA PROVA DA EMPRESA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.**

Para fins do percentual da contribuição previdenciária destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incumbe à empresa o ônus de comprovar, com base em documentação hábil e idônea, a incorreção do autoenquadramento na atividade preponderante efetuado por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

Assim, correto o procedimento fiscal que, constatando alíquota divergente da correspondente ao autoenquadramento da empresa, constituiu o crédito tributário relativo à diferença de GILRAT, conforme consta do Anexo II, do Relatório Fiscal, e-fls. 531 a 542, portanto, não assiste razão à recorrente em seu questionamento, mantendo-se a decisão de primeira instância.

**b) Pagamentos de Remuneração a Segurados Empregados Informados em Folha de Pagamento e Não Declarados nas GFIP**

Em relação aos lançamentos efetuados tendo como base o “Pagamento de Remuneração a Segurados Empregados Informados em Folha de Pagamento e Não Declarados nas GFIP”, afirma que o lançamento foi efetuado por presunção e que o auditor deve demonstrar de maneira cabal quais foram os fatos geradores que determinaram o lançamento, e não se limitar a lançar porque verificou divergência entre sistemas, o que viola flagrantemente o art. 142 do CTN. Requer provimento ao recurso com nulidade do lançamento.

Consta nos autos, conforme Relatório Fiscal, e-fls. 462, que a empresa atendendo intimação fiscal, apresentou à fiscalização, em 26/07/2017 e 19/10/2017, os arquivos de folha de pagamento, em meio digital, e que uma das informações constantes é o valor da base de cálculo para a previdência social, individualizado por trabalhador e por competência. No confronto de tais informações com os valores declarados em GFIP, como salário de contribuição, constatou divergência de valores a menor declarados em GFIP.

A empresa é obrigada a preparar a folha de pagamento contendo a remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço e, também, informar, mensalmente, ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da GFIP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, conforme dispõem o Art. 225, I e IV, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1.999:

*Art. 225. A empresa é também obrigada a:*

*I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;*

*[...]*

*IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;*

Assim, as informações constantes na folha de pagamento, elaboradas pela empresa, devem, obrigatoriamente, serem informadas nas GFIP para a apuração, não só dos valores devidos à Previdência Social e outros órgãos, mas também, para servir de base para futuro salário de benefício dos segurados.

Conforme consta do relatório fiscal, e-fls. 462, a empresa forneceu os arquivos da folha de pagamento em formato MANAD, de acordo com a Instrução Normativa SRP nº 12, de 20 de junho de 2006, que aprovou o Manual Normativo de Arquivos Digitais e o Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos digitais – SVA, vigente a época dos fatos geradores, sendo que uma das informações que devem constar em tais arquivos digitais da folha de pagamento é o valor das verbas pagas a cada trabalhador, em cada mês, informando a incidência ou não da contribuição à previdência social, formando, assim, a base de cálculo para as contribuições sociais.

Pois bem, segundo o Relatório Fiscal, foi realizada a análise das informações contidas nos arquivos digitais da folha de pagamento, fornecidos pela empresa, confrontando os valores totais mensais das bases de cálculo de cada estabelecimento com os valores dessas mesmas bases de cálculo declarados pela empresa nas correspondentes GFIP, sendo constatado que, em diversas competências e para diversos estabelecimentos, a empresa informou nas GFIP valores de bases de cálculo inferiores aos obtidos a partir dos arquivos de folha de pagamento, caracterizando, assim, a omissão de fato gerador declarado em GFIP.

Tais diferenças apuradas, entre os totais mensais das bases de cálculo extraídos das folhas de pagamento e os declarados em GFIP, com base em documentos fornecidos pela própria Recorrente, demonstradas no Anexo III, do Relatório Fiscal, e-fls. 543 a 551, é que constituem a ocorrência do fato gerador e a base de cálculo das contribuições previdenciárias e para outras entidades (terceiros) lançadas, respectivamente, no Auto de Infração Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador e no Auto de Infração Contribuição para Outras Entidades e Fundos, integrantes do presente processo.

Assim, demonstrada a origem da base de cálculo dos lançamentos apurados, retirados dos arquivos digitais fornecidos pela própria empresa, e divergentes dos valores declarados em GFIP, não assiste razão à Recorrente em seus argumentos de que não foram demonstrados os fatos geradores dos lançamentos.

**c) Pagamento aos Segurados Empregados a Título de Participação nos Resultados da Empresa em Desacordo com a Legislação.**

**c.1. Erro de base de cálculo**

Quanto aos lançamentos efetuados tendo como base pagamentos efetuados aos segurados empregados a título de participação nos Resultados em desacordo com a legislação, a Recorrente repete os argumentos apresentados na impugnação de que houve erro de base de cálculo por ter a fiscalização desconsiderado os estornos efetuados e que houve regularidade em todo o processo de PLR.

Afirma que o exemplo citado na peça de impugnação se trata de um lançamento a débito equivocado, em 17/03/2014, que posteriormente é corrigido por um lançamento a crédito no mesmo valor, em 31/03/2014.

Argumenta erro cometido pela fiscalização em não considerar os valores registrados a débitos, posteriormente estornados e requer a reforma do acórdão e o consequente provimento do Recurso Voluntário.

Consta do Relatório Fiscal, e-fls. 468 e 469, que o valor das remunerações pagas aos empregados a título de participação nos resultados, base de cálculo das contribuições lançadas, foram obtidas na Escrituração Contábil Digital da empresa, do ano de 2014, contida no ambiente nacional do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, dos lançamentos a débito efetuados na conta “234302 – PPL Cta. Pg. Func.” – Grupo Passivo Circulante, como detalhado no Anexo IV, do Relatório Fiscal, e-fls. 552/667, o qual traz informações referentes às datas dos lançamentos, valores lançados, históricos, números dos lançamentos e números de arquivamento, bem como as totalizações mensais dos valores pagos de forma centralizada na matriz, por não haver a informação contabilizada por centro de custo.

Informa, ainda, que embora a empresa tenha apresentado planilha eletrônica, informando os supostos valores efetivamente pagos aos empregados, a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, individualizados por empregado, contendo as datas dos pagamentos, constando do processo sob a forma de “Arquivo Não Paginável”, tal planilha informa um valor total pago, no ano de 2014, de R\$ 11.977.891,47, enquanto os lançamentos a débito na citada conta do passivo “234302 – PPL Cta. Pg. Func.”, onde são registrados os efetivos pagamentos aos empregados, totalizam R\$ 16.989.836,54 (já excluído lançamento de correção de provisão, efetuado em 31/12/2014, no valor de R\$ 4.584.119,86), diferença que, segundo a autoridade fiscal, não foi esclarecida de forma satisfatória a justificar a divergência apontada. Motivo pelo qual, foi efetuado os lançamentos tendo como base de cálculo a conta “234302 – PPL Cta. Pg. Func.”, como demonstrado no Anexo IV, e-fls.552 a 667.

Em virtude do questionamento da Recorrente, em sede de impugnação, por meio da Resolução nº 14-4.688 – 12ª Terma da DRJ/RPO, e-fls. 3670 a 3679, foi determinada a realização de diligência, para que a autoridade fiscal, juntasse ao processo arquivos digitais apresentados pela impugnante, conforme recibo de fls. 2.995, bem como, juntasse ao processo cópia da razão da

conta “234302 – PPL Cta, Func”, manifestando-se sobre o lançamento, a crédito, relativos aos mencionados estornos de lançamentos, em relação aos quais deverá esclarecer a natureza dos respectivos pagamentos lançados a débito e posteriormente estornados e, sendo o caso, de exclusão de valores estornados, elabore demonstrativo de alteração da base de cálculo.

Na Informação Fiscal, e-fls. 3858 a 3860, a autoridade fiscal, informa, em relação ao lançamento efetuado referente a base de cálculo relativo ao Pagamento da Participação nos Resultados:

*3.4 Quanto à alegação da impugnante de que existiriam lançamentos de estorno, efetuados a crédito na conta “234302 – PPL Cta. Pg. Func.”, que haveriam sido desconsiderados pela fiscalização quando do lançamento, passamos a tecer os seguintes esclarecimentos:*

*3.4.1 A conta “234302 – PPL Cta. Pg. Func.” pertence, no Plano de Contas da empresa, ao grupo Passivo Circulante. Nela, a empresa registra, a crédito, os valores da Participação nos Resultados a serem pagos aos empregados, reconhecendo a obrigação da empresa para com esses, e, como contrapartida, lança a débito de conta de resultado os mesmos valores, reconhecendo a despesa.*

*3.4.2 Quando do efetivo pagamento da Participação nos Resultados aos empregados, a empresa lança a débito da conta “234302 – PPL Cta. Pg. Func.” os valores pagos, dando baixa na obrigação previamente reconhecida, e efetua lançamento a crédito em conta do grupo Ativo Circulante de onde se originaram os recursos para o pagamento (normalmente “Caixa” ou “Bancos”).*

*3.4.3 Vamos, agora, analisar as possibilidades de estornos, de correções a serem realizadas nos lançamentos contábeis que envolvem a Participação dos Empregados nos Resultados.*

*3.4.4 Se a empresa entende que um valor antes creditado na conta “234302 – PPL Cta. Pg. Func.” (obrigação já reconhecida, mas não paga) é indevido, o estorno desse valor deve ser feito **debitando-o** na conta “234302 – PPL Cta. Pg. Func” (dando baixa na obrigação antes reconhecida) e creditando, como contrapartida, a conta de despesa anteriormente debitada (dando baixa na despesa anteriormente reconhecida). Exemplo de tal situação foi o lançamento **a débito** efetuado na conta “234302 – PPL Cta. Pg. Func” pela impugnante, em 31/12/2014, no valor de R\$ 4.584.119,86 (vide Razão às fls. 3857), cujo histórico é “Doc.conta do Razão CORRECAO PROVISAO BONUS”. Inclusive, pode-se observar, no subitem 3.3.18 do Relatório Fiscal dos Autos de Infração (fls. 454 a 490), e no seu Anexo IV (fls. 552 a 667), que esse valor foi excluído na apuração das bases de cálculo dos valores lançados.*

*3.4.5 No caso da empresa pretender estornar um valor de Participação nos Resultados já pago ao empregado (ocasião em que a conta “234302 – PPL Cta. Pg. Func” foi debitada), com a conseqüente devolução do valor recebido pelo*

*empregado, o lançamento de estorno deve ser feito a crédito da conta de resultado utilizada quando do reconhecimento da despesa (dando baixa numa despesa reconhecida, mas que não se efetivou) e a débito de conta do grupo Ativo Circulante (normalmente “Caixa” ou “Bancos”) registrando a entrada do numerário, sem envolver, portanto, a conta “234302 – PPL Cta. Pg. Func”.*

*3.4.6 Pelo explanado, fica evidenciado que, contabilmente falando, não há sentido em se falar em estorno de Participação nos Resultados mediante lançamentos a **crédito** na conta do Passivo “234302 – PPL Cta. Pg. Func”, como alega a impugnante. Tanto é assim que nenhum dos lançamentos a crédito da citada conta registrados no Razão (fls. 3683 a 3857) traz em seu histórico qualquer alusão a termos como “estorno”, “reversão”, “correção”, “retificação”, ou qualquer outro nesse sentido. A simples existência de lançamentos a débito e a crédito num mesmo valor numa conta não significa, necessariamente, que um represente o estorno do outro, mormente quando o histórico do suposto lançamento de estorno nada informa nesse sentido.*

Assim, a autoridade fiscal, analisou os fatos contábeis escriturados, em um primeiro momento durante o procedimento fiscal e, analisou, novamente, quando da diligência fiscal, ratificando o procedimento adotado pelas razões ali expostas.

A empresa, alega em suas razões de recurso, novamente, que a fiscalização adotou premissas equivocadas. Afirma que, de fato, a citada conta, é uma conta pertencente ao passivo. As baixas são efetuadas com lançamentos a débito. Aduz que se um valor é indevidamente baixado (lançamento a débito), o lançamento a reverter tal valor indevidamente lançado é um lançamento a crédito no mesmo valor indevidamente debitado.

Alega que o exemplo citado pela fiscalização, no item 3.4.4 da Informação Fiscal, se refere a uma natureza de estorno, referente a provisão. Esse exemplo se refere a baixa da provisão – único ajuste que foi acatado pela fiscalização.

Compulsando-se nos autos, e analisando os documentos e planilhas anexados ao processo, verifica-se que, na resposta à Intimação Fiscal, e-fls.2975/2978, a empresa esclarece que a movimentação registrada na mencionada conta contábil, *“refere-se basicamente, a provisão contábil, estorno de provisão contábil e pagamentos efetuados aos associados a título de PPR”.*

Do exame do Razão Analítico da conta contábil do passivo "234302 - PPL CTA. PG. FUNC.", e-fls. 3683 a 3857, de onde foram extraídos, os lançamentos a débito, dos valores pagos aos segurados empregados a título de participação nos resultados da empresa, observa-se que o único estorno de provisão identificado nos lançamentos efetuados na referida conta, ocorreu em 31/12/2024, com o histórico de “Doc. conta do Razão Correção Provisão Bônus”, no valor de R\$ 4.584.119,86, tendo sido considerado pela autoridade fiscal, e não incluído na base de cálculo, conforme informação no item 3.3.18 do Relatório Fiscal.

Nos demais lançamentos, na referida conta, bem como nas planilhas externas enviadas pelo Recorrente, quando da impugnação, não se identifica nenhum outro lançamento de

estorno. Não há nenhuma menção, no histórico dos lançamentos mencionando estorno de lançamento ou lançamento indevido. A Recorrente, também, não identifica e não totaliza, mensalmente, os valores dos supostos estornos lançados.

A título de exemplo, a Recorrente, menciona o lançamento efetuado em 17/03/2024, no valor de R\$ 328.985,00, alega que houve o estorno do lançamento (a crédito) em 31/03/2014, no entanto, no primeiro lançamento (17/03/2024) configura-se o pagamento do valor pois, no histórico consta “ CH 5433944 – Folha de Pagamento PPR 03/2014”, no segundo lançamento 31/03/2024, não se pode afirmar que o lançamento efetuado refere-se a estorno da provisão uma vez que não consta essa informação no histórico, consta apenas “BAIXA PPR”, não se podendo presumir, como quer fazer crer a Recorrente, que por ser o mesmo valor e lançamento a crédito seria um estorno de lançamento.

Portanto, correta a análise contida no Acórdão 14-97.546 - 12ª Turma da DRJ/RPO e não merece reparos, quando assim dispõe:

*Nesse sentido, mostra-se correto o procedimento da fiscalização, que considerou como base de cálculo os valores lançados a débito da conta “234302 – PPL Cta. Pg. Func.” (pagamentos efetuados), desconsiderando o valor correspondente à correção da provisão.*

*Dessa forma, do total dos valores lançados a débito na conta “234302 – PPL CTA. PG. FUNC.”, foi deduzido o valor relativo à correção (estorno) dos lançamentos da provisão para pagamento do PPL/Bônus, resultando no valor de R\$ 33.044,49, lançado na competência 12/2014.*

*A base de cálculo assim apurada foi lançada na infração “rubricas a segurados empregados não oferecidas à tributação – partic. Resultados (2141)” do Auto de Infração, devendo-se ressaltar que a base de cálculo lançada coincide com os valores registrados no extrato copiado pela empresa em sua manifestação de fls. 2.975/2.978, conforme quadro comparativo a seguir:*

Extrato de Lançamentos – Resposta empresa fls. 2.975/2.978			Demonstrativo de Infração = Fl. 109																																																																																			
Exibição de saldos de contas de Moeda do documento: Moeda do docs Nº conta: 234302 PF Empresa: BPSN BC Divisão: * Exercício: 2014 Todos os documentos em moeda: * M			INFRAÇÃO: RUBRICAS A SEGURADOS EMPREGADOS ESTABELECIMENTO: 13.004.510/0001-89 FPAS: 5150 - GERAL - COMERCIO/SERV. DE SAUDE/P CNAE: 4711-3/01 - COMERCIO VAREJISTA DE MERCAL																																																																																			
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Período</th> <th>Débito</th> <th>Crédito</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Transp. saldo</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>1</td> <td>1.005,93</td> <td>2.945.185,08</td> </tr> <tr> <td>2</td> <td>225,48</td> <td>2.944.392,63</td> </tr> <tr> <td>3</td> <td>15.234.844,06</td> <td>9.340.413,61</td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>289.796,82</td> <td>2.945.398,56</td> </tr> <tr> <td>5</td> <td>394.144,02</td> <td>2.944.799,59</td> </tr> <tr> <td>6</td> <td>151.219,51</td> <td>2.944.167,15</td> </tr> <tr> <td>7</td> <td>134.391,52</td> <td>2.944.167,15</td> </tr> <tr> <td>8</td> <td>331.920,77</td> <td>2.944.167,15</td> </tr> <tr> <td>9</td> <td>360.644,41</td> <td>3.058.138,55</td> </tr> <tr> <td>10</td> <td>47.579,41</td> <td>2.944.167,15</td> </tr> <tr> <td>11</td> <td>11.020,12</td> <td>2.944.167,15</td> </tr> <tr> <td>12</td> <td>4.617.164,35</td> <td>636.191,98</td> </tr> </tbody> </table>			Período	Débito	Crédito	Transp. saldo			1	1.005,93	2.945.185,08	2	225,48	2.944.392,63	3	15.234.844,06	9.340.413,61	4	289.796,82	2.945.398,56	5	394.144,02	2.944.799,59	6	151.219,51	2.944.167,15	7	134.391,52	2.944.167,15	8	331.920,77	2.944.167,15	9	360.644,41	3.058.138,55	10	47.579,41	2.944.167,15	11	11.020,12	2.944.167,15	12	4.617.164,35	636.191,98	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Competência</th> <th>Forma de Apuração</th> <th>Base de Cálculo</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>01/2014</td> <td>BC com deduções</td> <td>1.005,93</td> </tr> <tr> <td>02/2014</td> <td>BC com deduções</td> <td>225,48</td> </tr> <tr> <td>03/2014</td> <td>BC com deduções</td> <td>15.234.844,06</td> </tr> <tr> <td>04/2014</td> <td>BC com deduções</td> <td>289.796,82</td> </tr> <tr> <td>05/2014</td> <td>BC com deduções</td> <td>394.144,02</td> </tr> <tr> <td>06/2014</td> <td>BC com deduções</td> <td>151.219,51</td> </tr> <tr> <td>07/2014</td> <td>BC com deduções</td> <td>134.391,52</td> </tr> <tr> <td>08/2014</td> <td>BC com deduções</td> <td>331.920,77</td> </tr> <tr> <td>09/2014</td> <td>BC com deduções</td> <td>360.644,41</td> </tr> <tr> <td>10/2014</td> <td>BC com deduções</td> <td>47.579,41</td> </tr> <tr> <td>11/2014</td> <td>BC com deduções</td> <td>11.020,12</td> </tr> <tr> <td>12/2014</td> <td>BC com deduções</td> <td>33.044,49</td> </tr> </tbody> </table>			Competência	Forma de Apuração	Base de Cálculo	01/2014	BC com deduções	1.005,93	02/2014	BC com deduções	225,48	03/2014	BC com deduções	15.234.844,06	04/2014	BC com deduções	289.796,82	05/2014	BC com deduções	394.144,02	06/2014	BC com deduções	151.219,51	07/2014	BC com deduções	134.391,52	08/2014	BC com deduções	331.920,77	09/2014	BC com deduções	360.644,41	10/2014	BC com deduções	47.579,41	11/2014	BC com deduções	11.020,12	12/2014	BC com deduções	33.044,49
Período	Débito	Crédito																																																																																				
Transp. saldo																																																																																						
1	1.005,93	2.945.185,08																																																																																				
2	225,48	2.944.392,63																																																																																				
3	15.234.844,06	9.340.413,61																																																																																				
4	289.796,82	2.945.398,56																																																																																				
5	394.144,02	2.944.799,59																																																																																				
6	151.219,51	2.944.167,15																																																																																				
7	134.391,52	2.944.167,15																																																																																				
8	331.920,77	2.944.167,15																																																																																				
9	360.644,41	3.058.138,55																																																																																				
10	47.579,41	2.944.167,15																																																																																				
11	11.020,12	2.944.167,15																																																																																				
12	4.617.164,35	636.191,98																																																																																				
Competência	Forma de Apuração	Base de Cálculo																																																																																				
01/2014	BC com deduções	1.005,93																																																																																				
02/2014	BC com deduções	225,48																																																																																				
03/2014	BC com deduções	15.234.844,06																																																																																				
04/2014	BC com deduções	289.796,82																																																																																				
05/2014	BC com deduções	394.144,02																																																																																				
06/2014	BC com deduções	151.219,51																																																																																				
07/2014	BC com deduções	134.391,52																																																																																				
08/2014	BC com deduções	331.920,77																																																																																				
09/2014	BC com deduções	360.644,41																																																																																				
10/2014	BC com deduções	47.579,41																																																																																				
11/2014	BC com deduções	11.020,12																																																																																				
12/2014	BC com deduções	33.044,49																																																																																				

Portanto, a autoridade fiscal agiu corretamente ao considerar os lançamentos na conta contábil “234302 - PPL Cta. Pg. Func.”, lançados a débito, como base de cálculo dos pagamentos efetuados a título de Participação nos Resultados da Empresa, excluídos os lançamentos identificados como de estorno (correção) da provisão.

Conforme exposto, não prospera os argumentos da Recorrente neste sentido.

### c.2. PLR Em desacordo com a legislação

Parte substancial da peça recursal da Recorrente, repisa as mesmas argumentações suscitadas e as mesmas questões, formulando os mesmos pedidos constantes na peça impugnatória.

Afirma que sobre a regularidade do PLR, a fiscalização se ateu a questões formais para não reconhecer a higidez do PLR. Que a regulamentação da PLR não tem como objetivo disciplinar a não incidência das contribuições previdenciárias, mas assegurar o direito dos empregados.

Aduz que não foi considerada a empresa como um todo e sim por estabelecimento nos estados e que a estratégia é da empresa e não de estabelecimentos isolados. Alega que trouxe aos autos o seu Acordo Coletivo, e o canal de Comunicação Interna para demonstrar que todos os seus empregados tinham ciência de como funcionava a sua política de PLR.

Discorre que tanto o processo de elaboração e assinatura do Acordo Coletivo de Trabalho (que previa o pagamento do PLR), bem como a efetiva distribuição de seu resultado com os seus empregados atenderam ao espírito do que era previsto na norma. Que a validade do acordo independe da referência detalhada *aos objetivos e metas individuais dos participantes e aos planos táticos de trabalho que estabelecerão* o que deve ser feito para que as metas possam ser alcançadas no próprio texto do Acordo Coletivo. Cita outros julgados e doutrina.

Afirma, ainda, que em última fiscalização, o lançamento anterior não teve como motivação os Termos do Acordo coletivo em si, restringindo-se somente à sua abrangência (se valeria para outros estados). Menciona que aos olhos da Justiça do Trabalho, a PLR é válida para todos os empregados, independentemente de onde estiver estabelecido. Cita decisões judiciais e Acórdão do CARF.

Segundo a autoridade fiscal e os julgadores de primeira instância, a empresa efetuou pagamentos de participação nos lucros ou resultados da empresa – PLR a seus empregados com base em Acordo Coletivo de Trabalho firmado sem a previsão dos resultados e metas a serem atingidos para recebimento do PLR, portanto em desacordo com o previsto na Lei 10.101, de 2000. Constatou, também, que o aludido Acordo Coletivo de Trabalho, único apresentado pela empresa, foi assinado por entidade sindical cuja base territorial limita-se ao Estado de Pernambuco, não representando os empregados dos estabelecimentos situados nos demais Estados em que atua.

Quanto as regras que devem ser estabelecidas no PLR, importante reforçar que há sim exigência legal, e não apenas meras formalidades, para que o pagamento do PLR esteja subordinado a critérios e condições.

Voltando ao texto legal, tem-se que:

***Lei 10.101, de 19 de dezembro de 2.000***

*Art. 2º [...]*

*§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

Resta claro no texto legal que o instrumento de negociação deve conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos do trabalhador e, também, quanto aos mecanismos de aferição para verificação do seu cumprimento. Logo, é incontestável que o instrumento deve conter critérios e condições de pagamento, cuja observância seja passível de aferição.

Sem a definição de metas claras e objetivas não há como se aferir o atingimento de tais metas e aferir o direito ao pagamento do PLR.

Os incisos são, com efeito exemplificativos, mas deles pode ser extraída a racionalidade que orientam a regra.

O PLR não pode ser fixado sem qualquer critério ou condição, ou, ainda, que seja fixado com critérios e condições sem qualquer lógica com os exemplos fornecidos na lei, de onde resulta clara intenção de que o modelo escolhido sejam uma expressão do resultado obtido a partir do esforço adicional empreendido pelos empregados.

No presente caso, verifica-se que a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa foi pactuada em Acordo Coletivo de Trabalho – Participação nos resultados 2013, firmado com o Sindicato Intermunicipal dos Empregados nas empresas de Supermercados e Similares de Pernambuco em 01/10/2013, e-fls. 2965 a 2967.

Da análise do citado Acordo Coletivo de Trabalho – 2013, as regras para pagamento do PLR, estão dispostas na cláusula 1ª:

**CLÁUSULA 1ª – DA PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS PARA O ANO DE 2013**

A **EMPRESA** e o **SINDICATO** convencionam pelo presente Acordo Coletivo de Trabalho uma forma de participação de seus empregados (doravante denominados **FUNCIÓNÁRIOS**) nos resultados, devendo ser levados em consideração os seguintes critérios para, por tempo certo e acordado, tornar efetiva essa participação.

- a) Como regra geral para as unidades que constituam ponto de venda de mercadorias para o público consumidor, a base de cálculo para a distribuição da Participação nos Resultados será o desempenho da unidade da **EMPRESA** à qual o empregado estiver vinculado durante o período de apuração.
- b) Para fins de distribuição da Participação nos Resultados, a seguinte proporcionalidade deverá ser observada:
  - 70% (setenta por cento) tendo como base o resultado operacional da unidade da **EMPRESA** à qual o empregado estiver vinculado durante o período de apuração;
  - e
  - 30% (trinta por cento) tendo como base a meta de vendas da unidade da **EMPRESA** à qual o empregado estiver vinculado durante o período de apuração.
- c) Em relação às unidades da **EMPRESA** que não sejam pontos de venda de mercadorias para o público consumidor, tais como escritórios administrativos e centros de distribuição, a base de cálculo para a distribuição da Participação nos Resultados será o desempenho consolidado das empresas do grupo econômico Walmart operando no país, observando-se a mesma proporcionalidade descrita no item "b" anterior.
- d) Observadas as disposições anteriores desta cláusula, a distribuição da Participação nos Resultados deverá observar os diferentes níveis hierárquicos da **EMPRESA**, bem como valores mínimos e máximos, de acordo com a seguinte tabela:

Nível hierárquico	Valor mínimo	Valor máximo
Diretores / Gerentes / Chefes / Coordenadores / Supervisores	zero	3,0 salários mensais
Demais cargos / Período Integral	zero	1 salário mensal, obedecendo-se o mínimo de R\$ 700,00
Demais cargos / Meio Período	zero	1 salário mensal, obedecendo-se o mínimo de R\$ 350,00

- e) Profissionais admitidos na categoria de temporários, e/ou de prestadores de serviços não são alcançados pelo presente acordo Coletivo.

Constata-se, que o Acordo Coletivo de trabalho, não estabeleceu metas e resultados a serem alcançados pelos participantes. Limitou-se a estabelecer regras gerais e critérios para cálculo e pagamento do PLR aos empregados.

Houve apenas a determinação do valor mínimo e máximo a ser pago como participação nos lucros ou resultados, não definindo metas e resultados a serem atingidos com o envolvimento efetivo dos funcionários na busca dos resultados, contrariando, dessa forma o disposto no § 1º, do artigo, 2º, da Lei nº 10.101, de 2000, não fazendo constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos princípios, critérios e condições para o efetivo pagamento da participação nos lucros ou resultados.

A empresa informa conforme consta nos autos, e-fls. 2975 a 2978, que a aferição dos lucros e resultados é dividida por unidades sendo os pontos de vendas de mercadorias para o público consumidor e as unidades que não são pontos de venda de mercadorias. Em relação as unidades consideradas pontos de venda, a participação nos lucros e resultados terá vez quando a unidade atingir o resultado operacional definindo (peso 70) e a meta de vendas (peso 30).

Conforme relatório fiscal a empresa foi intimada a esclarecer acerca do instrumento que consta a definição das metas, índices e/ou resultados a serem atingidos para justificar o pagamento da participação nos resultados, no entanto, as informações trazidas, detalham, mediante exemplos fornecidos, os cálculos dos valores a serem pagos, porém não esclarecem a origem dos valores mínimos e máximo, os quais representam os resultados e metas pré-definidos para aferição dos percentuais de distribuição, concluindo que os resultados e metas são definidos unilateralmente, visto que não constam do instrumento resultantes da negociação.

Equivocado o entendimento da empresa de que não há necessidade do estabelecimento de metas ou resultados, ou mesmo quando afirma que a autoridade fiscal se ateve a regras formais. A lei não determina os critérios e condições a serem estabelecidos, no entanto, não se trata de faculdade e sim obrigatoriedade. Os critérios e condições adotados devem constar, portanto, obrigatoriamente do instrumento de negociação e devem, conforme os parâmetros sugeridos na lei, buscar atingir o objetivo do pagamento da Participação nos Lucros e Resultados, ou seja, “instrumento de integração entre capital e trabalho e como incentivo a produtividade”, buscando o envolvimento efetivo dos funcionários na busca dos resultados. Da forma como consta assemelha-se mais a uma comissão de valores sobre vendas.

Ademais, outra situação que deixa claro que o estabelecimento de metas e resultados não foram previamente definidos, é o fato de que o Acordo Coletivo de Trabalho foi assinado somente em 01 de outubro de 2013, ou seja, no final do ano de 2013, próximo ao final do período de apuração dos resultados.

Com referência ao item “c”, da cláusula 2ª, do Contrato Coletivo de Trabalho, onde estipula que “*o pagamento da participação nos resultados não constituirá base de incidência de quaisquer encargos trabalhistas, previdenciários e fundiários não se aplicando ao mesmo o princípio da habitualidade*”, salienta-se que, o Acordo Coletivo de Trabalho determina regras entre as partes envolvidas, não podem ser opostos à Fazenda Pública, não sendo instrumento hábil a legislar quanto a definição de hipóteses de incidência tributária, matéria que é objeto de reserva legal, nos exatos termos do art. 97, da Lei nº 5.172, de 1966 ( Código Tributário Nacional), razão pela qual não surte efeitos perante a Administração Tributária.

Outra questão levantada pela Recorrente é em relação a abrangência do Acordo Coletivo de trabalho firmado com o Sindicato Intermunicipal dos Empregados nas empresas de Supermercados e Similares de Pernambuco, cuja base territorial de atuação é o Estado de Pernambuco.

O argumento da Recorrente de que não foi considerada a empresa como um todo e sim por estabelecimento nos estados e que a estratégia é da empresa e não de estabelecimentos isolados, neste caso, não prospera tal argumento, tendo em vista que a participação da entidade

sindical, por uma das formas previstas no art. 2º, da Lei 10.101, de 2000, constitui requisito que não pode ser afastado, destacando-se sua atuação na defesa dos interesses do trabalhador de sua jurisdição territorial.

Assim, ao realizar pagamento de participação nos lucros ou resultados a trabalhadores tendo como causa um Acordo Coletivo de Trabalho em relação ao qual não houve a atuação das unidades sindicais representativas da categoria presente na base territorial na qual se dá o pagamento da verba, se está diante de um efetivo pagamento sem o amparo de instrumento de negociação válido, em relação aos segurados vinculados às bases territoriais cujas entidades sindicais, que os representam, não participaram.

Desta forma, constatado pela autoridade fiscal, que não houve acordo firmado de PLR para os demais empregados da empresa lotados em outras entidades da federação (Rio Grande do Norte, Alagoas, Piauí, Paraíba, Ceará e Maranhão) está correto o entendimento do fiscal, mantido em decisão de primeira instância, em fazer incidir contribuição previdenciária sobre os pagamentos a esse título, já que, a Participação nos Resultados, para os trabalhadores lotados fora do estado de Pernambuco, foi paga, também, em desacordo com a Lei 10.101, de 2000.

Conclui-se que, tendo a empresa optado pelo pagamento da PLR, conforme disposto no acordo coletivo, não observou o comando da Lei. nº 10.101, de 2000, logo, os pagamentos de parcelas referentes a participação nos lucros ou resultados que não observem os ditames da legislação específica, como é o caso, integram o salário de contribuição.

Portanto, correto o procedimento fiscal que apurou as contribuições sociais e para Terceiros, incidentes sobre os valores pagos aos empregados a título de PLR, uma vez que não estão inseridos nas exclusões (taxativas) do salário de contribuição por não estarem previstas na alínea “j”, § 9º, do art. 28, da Lei 8.212, de 1991, conforme transcrito a seguir:

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

[...]

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

[...]

**d) Pagamentos aos Segurados Empregados a Título de Premiações e de Ajuda de Custo pelo Trabalho Prestado aos Domingos e Feriados**

#### **d.1. Ajuda de Custo**

No procedimento fiscal foram apurados pagamentos efetuados aos empregados à título de Ajuda de Custo, registradas na conta contábil “410834 – Ajuda de Custos Lojas”,

justificados pela Recorrente como sendo verbas previstas nas Convenções Coletivas de Trabalho, determinando que para os empregados que trabalharem nos dias de domingos e feriados, receberão ajuda de custo e que, se concedidas nas condições e limites definidos na convenção, não teria natureza salarial e não incorporaria a remuneração para quaisquer efeitos.

Como já mencionado, Convenção Coletiva de Trabalho e Acordo coletivo de Trabalho, determina regras, condições e obrigatoriedade entre as partes envolvidas, não podem ser opostos à Fazenda Pública, por ser instrumento hábil a legislar quanto a definição de hipóteses de incidência tributária, sendo que a matéria é objeto de reserva legal conforme previsto no art. 97, da Lei nº 5.172, de 1966 – CTN.

Consta dos autos que, intimada a esclarecer sobre os fatos escriturados a título de ajuda de custo, a empresa informa que, em relação à conta contábil “410834 – Ajuda de Custos Lojas” são registradas: a) as despesas com ajuda de custo de transporte e refeição dos associados em loja; b) as despesas com ajuda de custo para trabalho nos domingos e feriados; c) as despesas relativas ao pagamento de cesta básica decorrente da incapacidade temporária – afastamento por acidente pessoal. Sendo registrados na folha de pagamento os eventos: 375 REST AJUDA CUSTO ABERTURA DOMINGO/FERIADO; 939 INDENIZAÇÃO DOMINGO TRABALHADO; 986 INDENIZAÇÃO CESTA BÁSICA.

De com a legislação previdenciária vigente, alínea “g”, § 9, art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, só não incidirá a contribuição, sobre o valor pago relativo à ajuda de custo, se paga em parcela única, e recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT, conforme transcrito a seguir:

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

*[...]*

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

*[...]*

*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.*

Desta forma, os eventos “375 REST AJUDA CUSTO ABERTURA DOMINGO/FERIADO”; “939 INDENIZAÇÃO DOMINGO TRABALHADO”, detalhados no Anexo V, e-fls.668 a 2329, pagos, mensalmente, aos segurados empregados pelo trabalho prestado aos domingos e feriados, não declarados em GFIP, foram considerados, pela autoridade fiscal, como base de cálculo de contribuições para a Seguridade Social e para outras entidades (terceiros). Da apuração foram excluídos os valores pagos referente aos pagamentos de cestas básicas decorrentes de incapacidade temporária – afastamento por acidente pessoal, registrados em folha de pagamento na rubrica “986 INDENIZAÇÃO CESTA BÁSICA”.

Portanto, acertado o procedimento fiscal, quaisquer pagamentos a título de ajuda de custo que não se enquadrem na situação definida na lei, estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias. O lançamento de contribuições sociais e de terceiros sobre a ajuda de custo, pagas mensalmente, a segurados empregados, em folhas de pagamentos, está de acordo com o princípio da legalidade estrita, tendo sido observado o artigo 28, inciso I, da Lei n.º 8.212, de 1991, não havendo que se falar em sua improcedência.

**Lei nº 8.212, de 1.991**

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

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

**d.2 - Prêmios**

A Recorrente sustenta que são valores pagos a título de Prêmios não tendo, como consequência, natureza salarial, nem se incorporando à remuneração para quaisquer efeitos. Salaria não se tratar de ganhos habituais, não entrando na expectativa para ganhos mensais, recebendo apenas o prêmio quem atender àquelas exigências.

Verifica-se nos autos, na resposta à intimação fiscal, e-fls. 2980 a 2983, a empresa esclarece que: A conta contábil nº “410011 – PRÊMIO”, destina-se a registrar o programa de premiação do “Associado Estrela do Mês”, bem como a ajuda de custo paga a funcionários que trabalharam aos domingos e feriados. São Registrados os seguintes eventos: “55 PRÊMIO, 257 DIF PRÊMIO – FÉRIAS, 946 PRÊMIO E 967 ABONO DOMINGO TRABALHADO.

Constata-se, portanto, que na realidade o PRÊMIO nada mais é do que um “plus” pago aos empregados que trabalham nos domingos e feriados, evento “967 ABONO DOMINGO TRABALHADO” e, inclusive, conforme a própria empresa declara integra até o cálculo no pagamento das férias, quando afirma que lança em folha de pagamento o evento “257 DIF PRÊMIO – FÉRIAS.

Assim, os pagamentos efetuados aos empregados a título de prêmio, como reconhecimento pelo seu desempenho e trabalho aos domingos e feriados, mesmo que não pagos mensalmente, desde que seja esperado pois são decorrentes de acordo com condições pré-estabelecidas em programa permanente de premiação “Associado Estrela do Mês”, portanto não

é eventual, possui natureza salarial e integra o salário de contribuição, não estando nas exceções previstas no § 9º, do art. 28, da Lei nº. 8.212, de 1991.

Isto posto, conclui-se que o valor pago a título de prêmio é um valor adicional à remuneração do trabalhador, atrelado a fatores de desempenho individual, concedido de forma habitual e, portanto, integra o salário de contribuição nos termos do inciso I, art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, transcrita a seguir:

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

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

**e) Multa de Ofício**

Na questão das multas, a recorrente requer a reforma dos julgados com os argumentos que a multa punitiva tem por finalidade, punir uma infração e que essa infração deve ser individualizada, aplicada em caso concreto. Alega que o Fisco impõe a multa de 75%, sem verificar que, no caso concreto, há razoáveis argumentos de direito para não ter recolhido o exigido pelo Fisco. Que a situação não pode ser comparada àquela em que se deixa de recolher tributo por deixar, sem qualquer motivo. Que é necessária a individualização da pena, em obediência aos princípios da proporcionalidade e da isonomia, tal como dispõe o art. 108, IV, c/c art. 112, ambos do CTN. Cita julgados. Requer afastamento da multa de ofício.

Cumprido destacar que a aplicação de multa de ofício não é passível de qualquer discricionariedade pela autoridade julgadora, eis que se funda em previsão legal.

Os lançamentos efetuados no decorrer de um procedimento fiscal, lançamento de ofício, estão sujeitos à incidência da multa moratória no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), conforme se extrai do dispositivo previsto no artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

Tendo em vista que a legislação acima mencionada se encontrava vigente e eficaz, e a autoridade fiscal se limitado a aplicar a legislação vigente, a qual encontra-se vinculado, nos termos do parágrafo único do art. 142, do CTN, mantem-se a multa aplicada.

Com isso, rejeita-se a pretensão do Recorrente.

#### **f) Multas Previdenciárias**

##### **f.1. Apresentação das Informações em Meio Digital com Omissão ou Incorreção - Código de Fundamentação Legal – CFL 22**

Extrai-se do Auto de Infração Multas Previdenciárias, e-fls. 406 a 409, que o lançamento foi efetuado por ter o contribuinte apresentado informações referentes à folha de pagamento, em meio digital no leiaute previsto na Instrução Normativa MPS/SRP nº 12/2006 - Manual Normativo de Arquivos Digitais – Manad, com omissão de remuneração dos segurados empregados, relativa à competência 13/2014, tendo sido aplicada a multa prevista **no art. 11, §§ 3º e 4º e art. 12, inciso II e parágrafo único, da Lei nº 8.218/91.**

A recorrente alega que a suposta diferença apurada pela fiscalização não foi verificada, porque a Recorrente não localizou nos autos o arquivo supostamente entregue, anteriormente, onde constaria a informação indicada pela fiscalização. Assevera que apresentou arquivo MANAD sem as supostas divergências, ademais a soma das remunerações do 13º totaliza R\$ 15.926,857,11, não existindo as omissões apontados pela fiscalização, e o valor lançado é desproporcional não atendendo aos requisitos da proporcionalidade, à equidade e aos requisitos próprios da dosimetria. Cita doutrinas.

Sobre o tema, impõe-se observar o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 181, não merecendo prevalecer a presente autuação:

***Súmula CARF nº 181** – No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991.*

Por conseguinte, torna-se desnecessária a análise das demais questões trazidas pela interessada neste tópico.

Sendo assim, acolho a alegação da Recorrente para determinar a improcedência da autuação da referida multa lavrada com fundamento nos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991.

##### **f.2. Deixar de lançar em sua contabilidade fatos geradores de contribuições discriminadas por estabelecimento da empresa**

De acordo com o relatório fiscal, e-fls. 481 a 483, a autoridade fiscal constatou que no exame da Escrituração Contábil Digital da empresa, relativa ao ano de 2014, revelou que, em nenhum dos lançamentos analisados, constava a informativa relativa ao “Centro de Custo”. Cada uma das contas que compõe o plano de Contas da empresa contém o registro de seus respectivos fatos conjuntamente, sem identificar em qual estabelecimento (matriz ou filiais). Informa, ainda, que no Anexo IX, e-fls.552 a 667, traz alguns exemplos de lançamentos que omitem o centro de custo (estabelecimento a que se refere), impossibilitando a fiscalização de efetuar o cotejo das informações contábeis, com aquelas fornecidas pela empresa em suas GFIP, as quais são enviadas e individualizadas por estabelecimento.

A Recorrente, traz as mesmas alegações constantes na impugnação, que optou pelo lançamento contábil centralizado com suporte no art. 252 do RIR/99. Sustenta que a Resolução CFC nº 1.330/2014, que traz a obrigatoriedade da aplicação da Interpretação Técnica Geral, na escrituração contábil e que entre outras coisas determina que é facultada à empresa a opção pela escrituração descentralizada. Que na ECD do ano de 2014, a empresa optou pela contabilização centralizada e que, nesse compasso, ao analisar o Anexo XI, apontado pela fiscalização como exemplo de supostas omissões nos lançamentos contábeis, deve-se analisar que a ECD traz a opção de Tabela de Histórico padronizado através do Registro I075, com o objetivo de facilitar e otimizar o preenchimento do arquivo da escrituração.

Não assiste razão ao Recorrente.

Correto o entendimento empreendido pelo Acórdão de 1ª Instância, de que o entendimento da empresa é equivocado conforme a seguir disposto.

A Resolução 2014/ITG2000R1, do Conselho Federal de Contabilidade, estabelece critérios e procedimentos a serem adotados pela entidade para a escrituração contábil de seus fatos patrimoniais, dispondo claramente que:

*2. Esta Interpretação deve ser adotada por todas as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, **observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver.***

[...]

*4. O nível de detalhamento da escrituração contábil deve estar alinhado às necessidades de informação de seus usuários. Nesse sentido, esta Interpretação não estabelece o nível de detalhe ou mesmo sugere um plano de contas a ser observado. O detalhamento dos registros contábeis é diretamente proporcional à complexidade das operações da entidade e dos requisitos de informação a ela aplicáveis e, exceto nos casos em que uma autoridade reguladora assim o requeira, não devem necessariamente observar um padrão pré-definido.*

[...]

*14. No Livro Diário devem ser lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as*

**operações ocorridas, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.**

[...]

18. *Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil.*

[...]

20. **A entidade que tiver unidade operacional ou de negócios, quer como filial,**

**agência, sucursal ou assemelhada, e que optar por sistema de escrituração descentralizado, deve ter registros contábeis que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades.**

21. **A escrituração de todas as unidades deve integrar um único sistema contábil.**

22. *A opção por escrituração descentralizada fica a critério da entidade.*

23. **Na escrituração descentralizada, deve ser observado o mesmo grau de detalhamento dos registros contábeis da matriz. (grifou-se)**

*A Resolução nº 2017/CTG2001R3, do Conselho Federal de Contabilidade, que define as formalidades da escrituração contábil em forma digital para fins de atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital, (SPED) ratifica os preceitos estabelecidos na ITG 2000:*

10. *O Livro Diário e o Livro Razão constituem registros permanentes da entidade e, quando escriturados em forma digital, são constituídos de um conjunto único de informações das quais eles se originam.*

[...]

12. **Os Livros de Registros Auxiliares da escrituração contábil devem obedecer aos preceitos estabelecidos na ITG 2000 que trata sobre “Escrituração Contábil”, bem como os demais procedimentos constantes neste CT, considerando as peculiaridades da sua função. (grifou-se)**

O Decreto nº 3.000, de 1999, vigente à época dos fatos, que regula a legislação do Imposto de Renda, no parágrafo único do artigo 251, estabelece no mesmo sentido de que “**A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior**”, sendo no entanto, facultado pelo art. 252, **às pessoas que possuem filiais manter contabilidade não centralizada, desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado**, devendo incorporar ao final de cada mês, na escrituração da matriz os resultados de cada uma delas.

É incontroverso que a escrituração foi feita de tal modo que não era possível identificar os fatos geradores das contribuições previdenciárias por estabelecimentos. Isso demonstra, de forma inequívoca, que houve o descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, II da Lei 8.212/91 e do art. 225, inciso II, parágrafos 13 a 17 do RPS, in verbis:

**Lei nº 8.212, DE 1991**

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*[...]*

*II – lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;*

*[...]*

**RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99:**

*Art. 225. A empresa é também obrigada a:*

*[...]*

*II – lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;*

*[...]*

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

*I – atender ao princípio contábil do regime de competência; e*

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

*[...]*

*§ 15. A exigência prevista no inciso II do caput não desobriga a empresa do cumprimento das demais normas legais e regulamentares referentes à escrituração contábil.*

A autoridade fiscal, portanto, aplicou corretamente a multa, em seu valor mínimo por não ter sido considerada nenhuma circunstância agravante, prevista no art. 292, inciso I, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, por ter a empresa deixado de contabilizar em contas individualizadas por estabelecimento, os fatos geradores de contribuições previdenciárias, as contribuições descontados dos segurados, as da empresa e os totais recolhidos em desacordo com o estabelecido no art. 32, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, c/c o inciso II e parágrafo 13, do art. 225 do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999..

Pelas razões expostas nego provimento ao recurso voluntário apresentado pela empresa neste quesito.

**f.3. Apresentação deficiente de documento ou informação relacionados com as contribuições para a seguridade social previstas na Lei nº 8.212/1991.**

No Relatório Fiscal, e-fls. 484 a 486, a autoridade fiscal relata que no exame da Escrituração Contábil Digital da empresa, relativo ao ano de 2014, constatou que, em muitos lançamentos contábeis nela contidos, o campo “Histórico”, traz apenas informações padronizadas, deixando de conter informações essenciais aos usuários da contabilidade, impossibilitando a compreensão de aspectos relevantes dos fatos registrados. No caso do procedimento fiscal, a omissão de tais informações prejudicou a identificação de possíveis fatos geradores de obrigações tributárias, tornando por vezes necessária a intimação para apresentação de documentos ou prestação de esclarecimentos. O Anexo IX, e-fls. 26363 a 2666, demonstra alguns exemplos de lançamentos contábeis contendo históricos padronizados e que omitem informações que deveriam conter, ilustrando a prática adotada pela empresa.

A Recorrente aponta sua improcedência porque os lançamentos contábeis nas contas solicitadas pela fiscalização, pois se utiliza dos códigos padronizados, pré-definidos, para preenchimento conforme previsto na norma da ECD. Afirma, ainda, que a multa só seria aplicada se não houvesse resposta às intimações.

Igualmente neste ponto não assiste razão à Recorrente.

A empresa está obrigada a exhibir, quando do procedimento fiscal, todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 1991, incorrendo em infração à lei quando apresenta informação ou documento deficiente, assim entendido como o documento, livros ou informações que não preencha as formalidades legais. É o que se depreende dos seguintes dispositivos legais:

***Lei nº 8.212/91***

*Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das*

*contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).  
[...]*

*§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial **são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§ 3º **Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

#### **Decreto nº 3.048/99**

*Art.232. A empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante legal, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento.*

*Art. 233. **Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.***

*Parágrafo único. **Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.***

A Escrituração Contábil Digital abrange a escrituração do livro Diário e, portanto, deveria atender todas as formalidades exigíveis para atender a determinação legal, inclusive o disposto na Lei nº 10.406, de 2002, (Código Civil), vigente à época dos fatos geradores, no Livro em que regula o direito empresarial e, mais especificamente, no Capítulo que trata da Escrituração:

*Art. 1.184. No Diário serão lançadas, **com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.** (grifou-se)*

A alegação da empresa que se utiliza dos códigos padronizados, pré-definidos, para preenchimento do histórico na escrituração contábil, não prospera, uma vez que o histórico do lançamento, conforme definido no item 6, alínea “d” da Resolução 2014/ITG2000(R1) deve conter a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio, o que não foi apresentado pela empresa.

Ainda, na mesma Resolução 2014/ITG2000 (R1), vigente a época dos fatos geradores, no item 11, estabelece que: **“Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas, nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar o significado dos códigos e/ou abreviaturas no Livro Diário ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas de que tratam os itens 9 e 10.”**

Desta forma, de acordo com a legislação citada e as normas contábeis, a empresa até pode fazer uso de códigos de histórico padronizado e abreviaturas, no entanto, seus significados devem constar no Livro Diário ou em Livro próprio, revestidos das formalidades, o que não foi comprovado pelo Recorrente.

Vê-se, portanto, que o dispositivo legal infringido descreve a conduta infratora da Requerente, uma vez que a escrituração contábil apresentada, não constava, em seu histórico, dados que poderiam identificar cada fato ocorrido com individualização, precisão e clareza, ficando caracterizada a sua apresentação de modo deficiente, isto é, sem conter todas as formalidades legais exigíveis.

Assim, não assiste razão à Recorrente, também, neste questionamento.

**g) Não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada**

Neste tópico recorrido, refere-se a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada. Assevera que somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos “decorrentes de tributos e contribuições”, mas não sobre as penalidades pecuniárias. Requer a não incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício na cobrança do crédito tributário.

Sobre a aplicação da Taxa Selic e a incidência de juros sobre a multa de ofício, não se mostra necessário tecer maiores considerações tendo em vista o disposto na Súmula nº 108, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019:

**Súmula CARF nº 108**

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Relativamente à multa aplicada, deve-se esclarecer à recorrente que, uma vez constatada a infração à legislação tributária em procedimento fiscal, o crédito deve ser apurado com os encargos do lançamento de ofício, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96.

Vale lembrar que, de acordo com o art. 142 do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, não cabendo discussão sobre a aplicabilidade das determinações legais vigentes por parte das autoridades fiscais.

### CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe PROVIMENTO PARCIAL para tornar improcedente o lançamento constante do Auto de Infração, correspondente ao Código de fundamentação Legal - **CFL 22, por infração do art. 11, §§ 3º e 4º e art. 12, inciso II e parágrafo único, da Lei nº 8.218/91, nos termos da Súmula Carf 181.**

*Assinado Digitalmente*

**Carmelina Calabrese**