



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

**Processo n°** 10480.722674/2017-13  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.660 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de outubro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/12/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPUGNAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO ALEGADO.

A impugnação deve vir acompanhada de prova documental que ratifique as alegações apresentadas.

CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA SOBRE REMUNERAÇÃO DE FRETISTAS. AUSÊNCIA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO.

A contribuição da empresa prevista na Lei nº 8.212/1991, art. 22, III, incide sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais que prestam serviços de frete, a qual corresponde a 20% do rendimento bruto percebido. Não pode ser reputado como indenização parte da remuneração recebida, sob a alegação de que consiste em reparação por casos fortuitos ocorridos, principalmente quando esses fatos não são comprovados.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS, AVISO PRÉVIO INDENIZADO E OS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA. RECURSO REPETITIVO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Em face da natureza eminentemente não remuneratória das verbas denominadas terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado e os quinze dias que antecedem o auxílio-doença, na forma reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, julgado sob a indumentária do artigo 543C, do CPC, o qual é de observância

obrigatória por este Colegiado nos termos do artigo 62, § 2º, do RICARF, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre aludidas rubricas, impondo seja rechaçada a tributação imputada.

**INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-MATERNIDADE. SALÁRIO-PATERNIDADE. HORAS EXTRAS.**

De acordo com a Lei nº 8.212/1991, art. 28, §2º, incide contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade. O Superior Tribunal de Justiça - STJ também se manifestou pela incidência da contribuição sobre essa verba no julgamento do Recurso Especial - REsp 1.230.957/RS, sob o rito dos recursos repetitivos. Incide contribuição previdenciária sobre o salário-paternidade, entendimento expresso na Solução de Consulta nº 122/2015 emitida pela Coordenação Geral de Tributação - COSIT. Incide contribuição previdenciária sobre as horas extras e respectivo adicional, por se tratar de verba paga em retribuição pela prestação do trabalho. O STJ também já decidiu nesse sentido no julgamento do Recurso Especial - REsp 1.358.281.

**INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GRATIFICAÇÕES.**

Verbas pagas mensalmente, semestralmente ou anualmente, como prêmio de incentivo ao empregado, por desempenho ou tempo de serviço, integram a base de cálculo da contribuição previdenciária. Incide essa contribuição sobre gratificação ajustada paga em razão da admissão do empregado, a qual decorre do contrato de trabalho e não tem natureza eventual.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL DE ACORDO COM O LEIAUTE. PRESTAÇÃO DEFICIENTE. PENALIDADE. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NULIDADE. ARTIGO 12, II, DA LEI 8.218/91.**

Deixar de apresentar informações em meio digital de acordo com o leiaute previsto no manual normativo de arquivos digitais constitui infração aos dispositivos da legislação previdenciária. A adoção de dispositivo diverso (art. 12, II, da Lei 8.218/91) constitui causa de nulidade de auto de infração. **In casu** há uma falha grave na fundamentação jurídica para a lavratura do auto de infração. O auto foi lavrado com o Código de Fundamentação Legal (CFL) “22”, ao invés do Código CFL “35”, que determina corretamente a aplicação da penalidade constante no inciso III do artigo 32 da Lei 8.212/91. O art. 112 do CTN assevera que a penalidade aplicada deverá ser aquela mais favorável ao acusado quando houver dúvida sobre a capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou, ainda, quanto à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial ao recurso voluntário para excluir do Auto de Infração os valores relativos ao 13º salário sobre o aviso prévio indenizado e sobre o terço de férias e para afastar as Multas por descumprimento de obrigações acessórias - Infrações F e G do Relatório Fiscal (CFL 21 e CFL 22). Vencido o conselheiro Luis Henrique Dias Lima que deu provimento em menor extensão. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o conselheiro Luis Henrique Dias Lima.

(assinado digitalmente)

Mario Pereira De Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Junior e Mario Pereira de Pinho Filho (Presidente)

## **Relatório**

Cuida-se de Recurso Voluntário, de fls. 35.683 *usque* 35.721, tomado contra Acórdão de fls. 35.606/35.633, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário conforme lançado.

Por bem delinear a causa até a interposição do Recurso, faz-se necessária a transcrição do relatório da r. decisão objurgada, nos seguintes termos:

*I LANÇAMENTO Trata-se de processo no nome da contribuinte em epígrafe, doravante mencionada simplesmente como contribuinte ou empresa, por meio do qual foi formalizado crédito tributário incluindo o período 04/2012 a 12/2013 e 13/2013, o qual se refere a quatro Autos de Infração:*

*AUTO DE INFRAÇÃO 1 (fls. 2/18)*

*No primeiro Auto de Infração, as contribuições foram lançadas conforme a seguir:*

INFRAÇÃO	DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	VALOR ORIGINAL (R\$)	PERÍODO DA INFRAÇÃO
A	Contribuição Previdenciária Patronal sobre valores pagos ou creditados a transportadores autônomos não oferecidos à tributação	126.643,29	04/2012 a 06/2012, 08/2012 a 12/2012, 01/2013 a 12/2013
B	Diferença de GILRAT sobre bases declaradas em GFIP	223.819,15	01/2013 a 12/2013 e 13/2013
C	Contribuição Previdenciária patronal sobre valores da folha de pagamento não oferecidos à tributação	70.391,56	01/2013 a 12/2013 e 13/2013
C1	GILRAT sobre valores da folha de pagamento não oferecidos à tributação	6.111,90	
D	Contribuição Previdenciária patronal devida sobre Gratificação Liberalidade não declarada em GFIP	112.271,87	03/2013 a 05/2013, 07/2013, 08/2013, 10/2013 e 12/2013
D1	GILRAT sobre Gratificação Liberalidade não declarada em GFIP	10.652,17	
E	Contribuições sobre remuneração de empregados não oferecida à tributação - Base ECD	381.869,69	01/2013 a 12/2013
E1	GILRAT sobre remuneração de empregados não oferecida à tributação - Base ECD	36.951,62	
TOTAL		968.711,25	

*Consta no Relatório Fiscal:*

### ***Infração A***

*A empresa foi reintimada a apresentar sua folha de pagamento digital, formato do Manual Normativo de Arquivos Digitais - MANAD, uma vez que na primeira apresentada foi constatada a ausência dos segurados contribuintes individuais. A folha de pagamento apresentada depois da reintimação, contudo, continuou sem informações relativas a contribuinte individuais.*

*Na análise da escrituração contábil digital da empresa, anos 2012 e 2013, foram detectadas contas de despesas relacionadas a pagamentos de frete, todavia os históricos dos lançamentos contábeis denotam haver pagamentos a pessoas físicas e a pessoas jurídicas.*

*Assim, não foi possível a identificação dos fatos geradores das contribuições incidentes sobre as remunerações de contribuintes individuais prestadores de serviço de frete.*

*Foi, então, solicitada à contribuinte relação dos transportadores autônomos e suas respectivas remunerações mensais. Ela apresentou planilha, com a base de cálculo corresponde a 20% (vinte por cento) da remuneração bruta percebida pelo serviço prestado. A Auditoria fez o cruzamento desses valores com aqueles informados em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência*

*Social – GFIP, detectando diferenças que foram lançadas, conforme Planilha 04.*

### **Infração B**

*Por meio de informação na GFIP, a empresa se enquadrava na alíquota RAT prevista no inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 conforme a atividade preponderante de cada estabelecimento, havendo alguns com 2% (dois por cento) e outros com 3% (três por cento).*

*Embora tenha sido verificado no sistema corporativo da Receita Federal do Brasil (SISCOL) que o Fator Acidentário de Prevenção – FAP da empresa para o ano de 2013 é 0,6451, nas GFIP das competências 01/2013 a 13/2013, a empresa informou valores de FAP entre 0,5000 e 0,53000, criando divergências entre o valor efetivamente devido e o declarado da contribuição GILRAT.*

*Assim, foram lançadas as diferenças entre o GILRAT declarado e o efetivamente devido, por estabelecimento, cujos valores constam na Planilha 03.*

### **Infrações C e C1**

*Do cruzamento das remunerações contidas nas folhas de pagamento apresentadas em meio digital, formato MANAD, com as informações prestadas em GFIP, a Auditoria constatou que parte da remuneração dos segurados empregados deixou de compor a base de cálculo declarada.*

*Foram então lançadas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 sobre essas diferenças não declaradas. A Alíquota GILRAT considerada foi aquela referente ao CNAE resultante do autoenquadramento da empresa, efetuado em suas GFIP.*

*O comparativo entre os valores declarados e os valores das folhas de pagamento encontra-se na Planilha 05.*

### **Infrações D e D1**

*Nas folhas de pagamento apresentadas, foi constatado o pagamento de remuneração aos empregados sob a rubrica 1695 – Gratificação Liberalidade. Instada a esclarecer a natureza desses valores, a empresa informou que se trata de uma gratificação paga para incentivar os empregados, a qual entende ser uma liberalidade. Conforme dito pela empresa, o pagamento “pode ser feito em um mês, semestre ou ano pelo empregador ao empregado”.*

*Por não se tratar de ajuda de custo por transferência, conforme inicialmente previsto pela empresa, mas sim de uma gratificação de incentivo, os valores foram considerados bases de cálculo das contribuições previstas na Lei nº 8.212/1991, art. 22, I e II, que foram lançadas.*

*Para o lançamento da GILRAT, foi considerado o autoenquadramento da empresa no CNAE, conforme GFIP apresentadas.*

*Os valores pagos a título dessa gratificação encontram-se discriminados na Planilha 06.*

### ***Infrações E e EI***

*As Auditoras Fiscais apuraram que, na escrituração contábil do ano de 2013, a empresa registrou nas rubricas contábeis 33102010 (Salários), 33102030 (Horas Extras), 33103010 (Férias), 33103020 (13º Salário) e 33102040 (Gratificações - Funcionários)*

*valores que não constam nas folhas de pagamento apresentadas e não foram declarados em GFIP. Tais valores foram identificados em contas de despesa, pelos históricos dos lançamentos, e tiveram reflexos no resultado contábil.*

*Os lançamentos contábeis que evidenciam o reconhecimento das despesas pela empresa encontram-se discriminados na Planilha 08. Na Planilha 09, constam a composição da base de cálculo, as alíquotas e as contribuições lançadas (Lei nº 8.212/1991, art.*

*22, I e II).*

*Como não é possível a identificação dos estabelecimentos a que se referem os lançamentos contábeis, foi aplicada a alíquota RAT de 3% (três por cento), ajustada pelo FAP da empresa para 2013: 0,6451.*

### ***AUTOS DE INFRAÇÃO 2 (fls. 19/42) E 3 (fls. 43/56)***

*As contribuições lançadas no Auto de Infração 2 corresponderam às seguintes infrações:*

INFRAÇÃO	DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	VALOR ORIGINAL (R\$)	PERÍODO DA INFRAÇÃO
A1	SENAT sobre a remuneração do transportador autônomo não oferecida a tributação.	6.332,16	04/2012 a 06/2012, 08/2012 a 12/2013
A2	SEST sobre a remuneração do transportador autônomo não oferecida a tributação.	9.498,25	
C2	Salário-Educação (FNDE) sobre valores da folha de pagamento não oferecidos a tributação	8.798,91	01/2013 a 12/2013
C3	INCRA sobre valores da folha de pagamento não oferecidos a tributação	703,86	
C4	SENAI sobre valores da folha de pagamento não oferecidos a tributação	1.839,43	
C5	SESI sobre valores da folha de pagamento não oferecidos a tributação	2.759,14	
C6	SEBRAE sobre valores da folha de pagamento não oferecidos a tributação	2.111,69	
D2	Salário-Educação (FNDE) sobre Gratificação de Liberalidade não declarada em GFIP	14.033,98	
D3	INCRA sobre Gratificação de Liberalidade não declarada em GFIP	1.122,72	
D4	SENAI sobre Gratificação de Liberalidade não declarada em GFIP	1.852,79	
D5	SESI sobre Gratificação de Liberalidade não declarada em GFIP	2.779,18	
D6	SEBRAE sobre Gratificação de Liberalidade não declarada em GFIP	3.368,16	
TOTAL		55.200,27	

No Auto de Infração 3 foram lançadas as seguintes contribuições:

INFRAÇÃO	DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	VALOR ORIGINAL (R\$)	PERÍODO DA INFRAÇÃO
E2	Salário-Educação (FNDE) sobre remuneração de empregado não oferecida a tributação - Base ECD	47.733,66	01/2013 a 12/2013
E3	INCRA sobre remuneração de empregado não oferecida a tributação - Base ECD	3.818,70	
E4	SENAI sobre remuneração de empregado não oferecida a tributação - Base ECD	19.093,48	
E5	SESI sobre remuneração de empregado não oferecida a tributação - Base ECD	28.640,23	
E6	SEBRAE sobre remuneração de empregado não oferecida a tributação - Base ECD	11.456,04	
TOTAL		110.742,11	

*A empresa se enquadra no código do Fundo da Previdência e Assistência social – FPAS 507 – Indústria, incidindo sobre as remunerações dos segurados empregados que lhes prestam serviços as contribuições destinadas às seguintes entidades: FNDE (Salário- Educação), INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE.*

*A contribuinte celebrou convenio com o SESI e o SENAI que acoberta os estabelecimentos situados nos estados de Pernambuco, Sergipe e Ceará. Há, também, convenio apenas com o SENAI para as empresas do estado da Paraíba. Nesses convênios constam cláusulas prevendo o recolhimento direto a essas entidades, desobrigando a contribuinte do recolhimento em Guia da Previdência Social – GPS e da declaração em GFIP.*

*Quando contrata serviços de transporte (frete) com pessoas físicas (transportador autônomo), a empresa se obriga ao desconto e recolhimento das contribuições desse segurado (contribuinte individual) destinadas ao SEST e ao SENAT.*

**Infrações A e AI** *A base de cálculo das contribuições para o SEST e SENAT foram apuradas a partir das planilhas de*

remunerações dos transportadores autônomos entregues à Auditoria Fiscal, correspondendo a 20% (vinte por cento) do valor bruto pago pelos serviços prestados. Os valores das planilhas foram comparados com aqueles informados em GFIP e foram lançadas as diferenças não declaradas, demonstradas na Planilha 04.

**Infrações C2, C3, C4, C5 e C6** Essas infrações correspondem às contribuições de terceiros que incidiram sobre as mesmas bases de cálculo descritas nas infrações C e C1 (valores encontradas nas folhas de pagamento e não declaradas em GFIP).

Na Planilha 05 foi apresentado o comparativo entre a base de cálculo apurada pelas autoridades fiscais e aquelas informadas em GFIP.

**Infrações D2, D3, D4, D5 e D6** Essas infrações correspondem às contribuições de terceiros que incidiram sobre as mesmas bases de cálculo descritas nas infrações D e D1 (Gratificação Liberalidade).

Na Planilha 06 encontram-se demonstrados os valores pagos a título dessa gratificação, as alíquotas e os valores das contribuições lançadas.

**Infrações E3, E4, E5, E6 e E7** Essas infrações correspondem às contribuições de terceiros que incidiram sobre as mesmas bases de cálculo descritas nas infrações E, E1 e E2 (rubricas contábeis 33102010 Salários, 33102030 Horas Extras, 33103010 Férias, 33103020 13º Salário e 33102040 Gratificações Funcionários).

Na Planilha 07 estão relacionados os lançamentos contábeis e as remunerações.

Como, pelo registro contábil, não foi possível a identificação dos estabelecimentos a que se referem os lançamentos, foi utilizada a alíquota total de 5,8% (cinco vírgula oito por cento), correspondente às seguintes entidades: FNDE (2,5%), INCRA (0,2%), SENAI (1%), SESI (1,5%) e SEBRAE (0,6%).

#### **AUTO DE INFRAÇÃO 4 (fls. 58/61)**

As multas por descumprimento de obrigações acessórias referem-se às seguintes infrações:

INFRAÇÃO	DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	VALOR ORIGINAL (R\$)
F	Não atender à forma estabelecida pela RFB para apresentação de informações em meio digital (CFL 21)	12.127.180,22
G	Apresentar informações em meio digital com omissão ou incorreções (CFL 22)	536.927,45
H	Deixar de exibir documentos relacionados às contribuições previstas na Lei nº 8.212/1991 (CFL 38)	22.840,21
I	Deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 34)	22.840,21
TOTAL		12.709.788,09

**Infração F**

*Regularmente intimada a apresentar as folhas de pagamento dos anos 2012 e 2013 em meio digital, no formato MANAD, a contribuinte apresentou arquivos digitais do ano de 2012 sem os registros de informações “K200 – Contabilização da Folha de Pagamento”.*

*Assim, ela entregou tais arquivos sem atender à forma estabelecida pela Instrução Normativa MPS/SRP nº 12/2006 (MANAD), descumprindo o disposto no art. 11, §§ 3º e 4º, da Lei nº 8.218/1991.*

*A multa para a infração descrita no parágrafo anterior está estabelecida no art. 12, I e parágrafo único, da Lei nº 8.218/1991 e corresponde a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período (ano-calendário em que as operações foram realizadas). A receita bruta foi apurada na contabilidade da empresa.*

**Infração G**

*Embora tenha sido intimada a apresentar as folhas de pagamentos dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, nas folhas de pagamento em meio digital apresentadas pela contribuinte, não constam as remunerações dos segurados contribuintes individuais. Foram, portanto, omitidas parcialmente as informações solicitadas, em desobediência ao art. 11, §§ 3º e 4º da Lei nº 8.218/1991.*

*Para o cálculo da multa aplicada, foram consideradas as remunerações dos segurados contribuintes individuais, transportadores autônomos, constantes na planilha fornecida pela empresa, em atendimento ao Termo de Intimação nº 05.*

*Apesar de a contribuinte ter dito que os únicos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços foram transportadores autônomos, ela também remunerou outros profissionais autônomos, conforme constatado nas GFIP dos anos 2012 e 2013. Nessas GFIP foram declaradas remunerações de contribuintes individuais classificados na categoria 13.*

*A multa por omissão de informações nos arquivos digitais solicitados está estabelecida no art. 12, II e parágrafo único, da Lei nº 8.218/1991: 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) da receita bruta da pessoa jurídica no período. Uma vez que não foi atingido esse limite, no caso, foi aplicada a multa de 5% do valor da operação.*

**Infração H**

*A Auditoria Fiscal identificou guias de recolhimento com o código 2909 (Reclamatória Trabalhista), motivo pelo qual solicitou a apresentação de cópias das ações trabalhistas*

*relativas aos anos de 2012 e 2013: inicial, sentença, acordo, GPS e GFIP.*

*Mesmo depois de várias prorrogações e reintimações, a contribuinte não apresentou os documentos referentes a parte das ações judiciais de 2012 e não apresentou nenhum documento do ano de 2013.*

*Ao não apresentar os documentos relacionados às reclamações trabalhistas, a contribuinte cometeu a infração capitulada no art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei nº 8.212/1991 e nos arts. 232 e 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social –RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.*

*A aplicação da multa baseou-se na Lei nº 8.212/91, arts. 92 e 102, e no RPS, art. 283, II, “j”, e art. 373, sendo calculada em seu valor mínimo, atualizado pela Portaria MF nº 8/2017, ou seja, R\$.22.840,21 (vinte e dois mil, oitocentos e quarenta reais e vinte e um centavos).*

### **Infração H**

*Foram constatados pagamentos a título de frete em várias rubricas contábeis identificadas pelas autoridades fiscais no relatório, contudo sem a identificação nos registros contábeis se tais pagamentos se referem a pessoas físicas ou jurídicas.*

*Além disso, nas contas relacionadas à contabilização da folha de pagamento (33102010 – Salários e 33103010 – Férias) são lançadas despesas que compõem e que não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

*Foi concluído, então, que a empresa não registra em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições. Assim, infringiu o art. 32, II, da Lei nº 8.212/1991, c/c art. 225, II e §§ 13 a 17, do RPS.*

*A aplicação da multa baseou-se na Lei nº 8.212/91, arts. 92 e 102, e no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, art. 283, II, “a”, e art. 373, tendo sido calculada em seu valor mínimo, atualizado pela Portaria MF nº 8/2017, ou seja, R\$.22.840,21 (vinte e dois mil, oitocentos e quarenta reais e vinte e um centavos).*

### **ACRÉSCIMOS LEGAIS APLICADOS**

*Sobre as contribuições lançadas nos Autos de Infração, foram aplicados juros de mora, com base no art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/1996, e multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.*

### **2 IMPUGNAÇÃO**

*A ciência eletrônica da empresa se deu em 26/04/2017, conforme Termo de Ciência de Abertura de Mensagem de fls. 35.425. Em 25/05/2017, foi apresentada impugnação, na qual foi alegado, em resumo:*

1. A partir da Emenda Constitucional nº 20/1998, a habitualidade passou a ser um elemento fundamental para configurar o pagamento feito ao empregado como salário e, conseqüentemente, como base de cálculo da contribuição previdenciária. A Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, art. 458, também define a habitualidade como requisito para a verba ser conceituada como salário.

2. Depreende-se da Constituição Federal e da Lei nº 8.212/1991, art. 28, que verbas indenizatórias, que não configurem contraprestação por serviços prestados não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

3. No julgamento do Recurso Extraordinário – RE nº 166722-9/RS, o Supremo Tribunal Federal – STF, ao definir o real alcance da expressão “folha de salários”, afastou a incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos a autônomos, dirigentes e trabalhadores avulsos e definiu a necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de financiamento da Seguridade Social que não aquelas definidas no art. 195, I, da Constituição Federal.

4. Nesse julgado, o STF ressaltou a importância de se observar o sentido já estabelecido para palavras e expressões, principalmente se são institutos já consagrados no Direito. Assim, não se pode incluir no conceito de remuneração parcelas indenizatórias.

5. A contribuinte recolhe a contribuição previdenciária sobre os valores creditados aos autônomos que lhe prestam serviços, informando esses valores nas GFIP. Os montantes apurados pela Auditoria não representam remuneração e sim mero reembolso de despesas em caráter excepcional, como, por exemplo, quando estradas são bloqueadas por desabamentos ou alagamentos, o que aumenta o custo do transporte. Essas importâncias têm, pois, caráter indenizatório e não configuram contraprestação de serviços.

6. Também por não representar contraprestação por serviços prestados, o aviso prévio indenizado e a correspondente parcela do 13º salário não são base de incidência da contribuição previdenciária. Esse entendimento é pacífico no Superior Tribunal de Justiça – STJ, já tendo a matéria sido objeto de julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos (Recurso Especial – REsp 1.230.957/RS).

7. Da mesma forma, não incide contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, que não provém de serviço algum fornecido pelo empregado.

8. Com relação ao aviso prévio indenizado, o correspondente 13º salário e o terço constitucional de férias, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF já vem obedecendo ao posicionamento do STJ.

9. *Tampouco constituem base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de salário-maternidade e licença paternidade, pois são direito garantidos pela Constituição Federal, sem relação com a contraprestação por serviços. Nesse sentido a jurisprudência do Tribunal Regional Federal – TRF da 3ª Região.*

10. *Igualmente, não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de horas extras, que constituem indenização pelos prejuízos físicos e psicológicos do empregado, por ficar afastado do convívio familiar em face da longa jornada de trabalho. A jurisprudência também abona essa tese.*

11. *Os valores lançados como Gratificação Liberalidade correspondem a:*

a. *Gratificações relacionadas ao tempo de casa dos funcionários, como, por exemplo, por ter gozado 20 (vinte) anos de férias, Prêmio PHEX e Prêmio Tempo de Serviço.*

b. *Pagamentos relacionados com a admissão dos funcionários, pagos no ato da contratação, como indenização para que ele peça seu desligamento de outra empresa. Nesse caso, o funcionário sequer pertencia aos quadros da empresa. O CARF já decidiu pela não incidência de contribuição previdenciária sobre essa verba se for paga de forma espontânea. No caso, o Auditor Fiscal não comprovou que o pagamento se deu de forma compulsória.*

c. *Bônus/Adicional de Desempenho, pagamentos efetuados por mera liberalidade, de forma eventual, aos gerentes.*

12. *Todas essas verbas são eventuais, não habituais, motivo pelo qual não influem na base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

13. *Quanto às infrações relativas à remuneração de empregados não oferecidas à tributação (Base ECD), incluída nas planilhas 7 e 8 da fiscalização, a impugnante está diligenciando sobre o tema e, quando obtiver a documentação comprobatória, efetuará sua juntada aos autos.*

14. *Com respeito às multas aplicadas com base na Lei nº 8.218/1991, art. 12, I e II, as incorreções no preenchimento do CNPJ no arquivo MANAD ou valores diferentes em razão da desoneração da folha de pagamento, em sua maioria, já foram regularizados, como comprovam os anexos, não havendo prejuízo ao Erário.*

15. *A multa não pode ter fim meramente arrecadatório, devendo ter caráter pedagógico e inibidor de condutas infracionais. No caso, em que não houve prejuízo à arrecadação e houve boa-fé, com a regularização dos erros, não pode ser aplicada qualquer sanção, tendo havido o descumprimento do art. 2º da Lei Geral de Processos Administrativos Federais, que aponta os princípios a serem obedecidos.*

16. De qualquer forma, o art. 11 da Lei nº 8.218/1991 não se aplica às contribuições previdenciárias, para as quais existem disposições expressas na Lei nº 8.212/1991, especialmente seu art. 32, II, cuja redação foi dada pela Lei nº 11.941/2009.

Assim, houve desrespeito ao princípio da legalidade, pois o Auto de Infração deveria ter sido lavrado com o Código de Fundamentação Legal - CFL 35, com a aplicação do art. 32, III, da Lei nº 8.212/1991 e art. 283, II, do Decreto nº 3.048/1999. Há jurisprudência do CARF nesse sentido.

17. As multas exorbitantes aplicadas violam os princípios da razoabilidade e da verdade material. Ademais, havendo dúvida na aplicação das penalidades, deve prevalecer a mais benéfica ao contribuinte.

18. A impugnante pede seja declarada a insubsistência do Auto de Infração, determinando-se o seu cancelamento, e protesta pela juntada de novos documentos para demonstrar a regularidade dos seus procedimentos.

Em seu Recurso, reprisa a Recorrente, em boa parte, os mesmos argumentos lançados em sua peça de Defesa, tendo alterações apenas a partir de seu item 76 (fls. 35.716).

A partir dele, argumenta que, em caso de que não se entenda pela aplicação da penalidade do artigo 32, a Lei nº 8.212/91, dever-se-ia aplicar a punição de acordo com a regra do artigo 57 da MP 2.158-35/2001, uma vez que mais benéfica ao contribuinte do que a norma penal aplicada pela autoridade fiscal no presente caso (artigo 12 da Lei nº 8.218/91).

Além disso, a nova redação do art. 57 da MP 2.158-35/01, conferida pela Lei 12.873/13, teria revogado o art. 12 da Lei nº 8.218/91, porquanto, a despeito de ser mais genérica (por abranger obrigações acessórias em sentido lato), implicaria em incompatibilidade.

Assenta que não haveria dúvida de que, *in casu*, haveria, para o mesmo fato, dois dispositivos legais incompatíveis:

*"i) um deles tratando de arquivos digitais, estabelece pena de maior importância econômica; (ii) o outro, tratando de obrigações acessórias (como são, sem dúvida, as obrigações de fornecer arquivos digitais), estabelece pena menor. Logo, há uma incompatibilidade entre as disposições, de sorte que, nos termos da LICC, a norma posterior revoga a anterior."*

Em tal diapasão, a consequência da aplicação, para a acusação de que a Recorrente apresentou os arquivos digitais em formato diverso do pretendido pelas autoridades, seria de que, ao invés de cobrar 0,5% sobre a receita bruta, o máximo que se poderia cobrar seria R\$18.000,00, isto é, 12 vezes R\$1.500,00 (art. 57, inc. I, letra b, da MP 2.158-35/01, com a redação da Lei 12.873/13).

E, quanto a acusação de que a Recorrente teria omitido informação no arquivo digital (falta de informação sobre pagamentos a contribuintes individuais) a pena

deveria ser de 3% sobre o valor das operações, ou seja R\$322.156,46 (cf. art. 57, III, a, da MP 2.158-35/01) e não R\$ 536.927,45.

Como segunda razão, pela necessidade de aplicação da penalidade mais benéfica, afia que o artigo 12, inc. I, da Lei nº 8.218/91 violaria o art. 97, inc. V, do Código Tributário Nacional, uma vez que impor a hipótese de incidência de multa não descrita no artigo 11 daquela Lei e, portanto, desrespeitaria o princípio da reserva legal.

Assenta, às fls. 35.719:

*Ora, no caso, o fato atribuído à empresa (passível de punição), consiste em que a Recorrente teria entregue os arquivos em desacordo com o leiaute previsto no denominado MANAD, o que significa dizer que a mesma cumpriu o seu dever instrumental de manter escrituração à disposição do fisco e apresentar os arquivos quando intimada para tanto. **O mandamento contido no art. 11 foi cumprido pela empresa. Logo nenhuma sanção poderá ser imposta com base no art. 12, I, da Lei 8.218/91 (que, de qualquer forma, é incompatível com o art. 97, inc. V, do CTN).** (g.o.)*

Dessa forma, a aplicação do artigo 57 da MP 2.158-35/01 seria mais acertado, eis que preveria melhor mandamento que permite a imposição de sanção.

Colaciona trecho do Parecer Normativo nº 3/2013 da Receita Federal do Brasil, salientando que, na forma do artigo 100, inc. I, do CTN, tal parecer seria norma complementar ao direito tributário, devendo ser aplicado ao caso pelo CARF, não devendo prevalecer as penalidades referentes aos itens F e G do auto de infração.

Por derradeiro, requer seja conhecido e provido o Recurso Voluntário, cancelando-se integralmente as autuações, ou, alternativamente, sejam corretamente aplicadas as penalidades pelo descumprimento das obrigações acessórias.

Sem contrarrazões.

**É o relatório.**

## **Voto**

Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

### **1. ADMISSIBILIDADE.**

Consta dos Autos Termo de Ciência por Abertura de Mensagem [Fl. 35.680], indicando que a recorrente acessou sua domicílio eletrônico e os termos do Acórdão 08-40.994 - 6ª Turma da DRJ/FOR em 10/11/2017 às 11:36:50, uma sexta-feira, data em que se considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72.

O Termo de Solicitação de Juntada [Fl. 35.681/35.682] registra que o Recurso Voluntário foi interposto em 12/12/2017 às 13:56:58, data em que se findaria o prazo para interposição tempestiva do Recurso. Analisando os demais requisitos intrínsecos e extrínsecos e dada sua tempestividade, votamos por conhecer do recurso.

O procedimento de fiscalização teve por objeto análises quanto ao adimplemento de obrigações previdenciárias ocorridas no período compreendido entre 01/2012 a 12/2013 (incluindo as competências dos 13º salários de 2012 e 2013), gerando 03 autos de infração:

<b>TÓPICOS DO RELATÓRIO</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>VALOR ORIGINAL</b>
TÓPICO 3	AUTO DE INFRAÇÃO RELACIONADO À CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA EMPRESA	R\$ 968.711,25
TÓPICO 4	AUTO DE INFRAÇÃO RELACIONADO À CONTRIBUIÇÃO PARA OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS	R\$ 165.942,48
TÓPICO 5	AUTO DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA	R\$ 12.709.788,09

Constam dos referidos autos de infração as seguintes rubricas:

<b>INFRAÇÃO</b>	<b>DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO</b>	<b>VALOR ORIGINAL (RS)</b>	<b>PERÍODO DA INFRAÇÃO</b>
<b>A</b>	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL SOBRE VALORES PAGOS OU CREDITADOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO	126.643,29	04/2012 A 06/2012 – 08/2012 A 12/2013
<b>B</b>	DIFERENÇA DE GILRAT SOBRE BASES DECLARADAS EM GFIP	223.819,15	01/2013 A 13/2013
<b>C</b>	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL SOBRE VALORES DA FOLHA DE PAGAMENTO NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO	70.391,56	01/2013 A 12/2013 E 13/2013
<b>C1</b>	GILRAT SOBRE VALORES DA FOLHA DE PAGAMENTO NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO	6.111,90	
<b>D</b>	CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL DEVIDA SOBRE GRATIFICAÇÃO LIBERALIDADE NÃO DECLARADA EM GFIP	112.271,87	03/2013 A 05/2013, 07/2013, 08/2013, 10/2013 E 12/2013
<b>D1</b>	GILRAT SOBRE GRATIFICAÇÃO LIBERALIDADE NÃO DECLARADA EM GFIP	10.652,17	
<b>E</b>	CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO DE EMPREGADOS NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO – BASE ECD	381.869,69	01/2013 A 12/2013
<b>E1</b>	GILRAT SOBRE REMUNERAÇÃO DE EMPREGADOS NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO – BASE ECD	36.951,62	
<b>TOTAL</b>		<b>968.711,25</b>	

Processo nº 10480.722674/2017-13  
Acórdão n.º 2402-006.660

S2-C4T2  
Fl. 35.768

INFRAÇÃO	DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	VALOR ORIGINAL (RS)	PERÍODO DA INFRAÇÃO
A1	SENAT SOBRE REMUNERAÇÃO DO TRANSPORTADOR AUTÔNOMO NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO	6.332,16	04/2012 A 06/2012 – 08/2012 A 12/2013
A2	SEST SOBRE REMUNERAÇÃO DO TRANSPORTADOR AUTÔNOMO NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO	9.498,25	
C2	SALÁRIO EDUCAÇÃO (FNDE) SOBRE VALORES DA FOLHA DE PAGAMENTO NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO	8.798,91	01/2013 A 12/2013
C3	INCRA SOBRE VALORES DA FOLHA DE PAGAMENTO NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO	703,86	
C4	SENAI SOBRE VALORES DA FOLHA DE PAGAMENTO NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO	1.839,43	
C5	SESI SOBRE VALORES DA FOLHA DE PAGAMENTO NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO	2.759,14	
C6	SEBRAE SOBRE VALORES DA FOLHA DE PAGAMENTO NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO	2.111,69	
D2	SALÁRIO EDUCAÇÃO (FNDE) SOBRE GRATIFICAÇÃO DE LIBERALIDADE NÃO DECLARADA EM GFIP	14.033,98	
D3	INCRA SOBRE GRATIFICAÇÃO DE LIBERALIDADE NÃO DECLARADA EM GFIP	1.122,72	
D4	SENAI SOBRE GRATIFICAÇÃO DE LIBERALIDADE NÃO DECLARADA EM GFIP	1.852,79	
D5	SEST SOBRE GRATIFICAÇÃO DE LIBERALIDADE NÃO DECLARADA EM GFIP	2.779,18	
D6	SEBRAE SOBRE GRATIFICAÇÃO DE LIBERALIDADE NÃO DECLARADA EM GFIP	3.368,16	
E2	SALÁRIO EDUCAÇÃO (FNDE) SOBRE	47.733,71	01/2013 A 12/2013
	REMUNERAÇÃO DE EMPREGADO NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO – BASE ECD		
E3	INCRA SOBRE REMUNERAÇÃO DE EMPREGADO NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO – BASE ECD	3.818,70	
E4	SENAI SOBRE REMUNERAÇÃO DE EMPREGADO NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO – BASE ECD	19.093,48	
E5	SESI SOBRE REMUNERAÇÃO DE EMPREGADO NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO – BASE ECD	28.640,23	
E6	SEBRAE SOBRE REMUNERAÇÃO DE EMPREGADO NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO – BASE ECD	11.456,09	
<b>TOTAL</b>		<b>165.942,48</b>	

INFRAÇÃO	DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	VALOR (RS)
F	NÃO ATENDER À FORMA ESTABELECIDADA PELA RFB PARA APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL (CFL 21)	12.127.180,22
G	APRESENTAR INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL COM OMISSÃO OU INCORREÇÕES (CFL22)	536.927,45
H	DEIXAR DE EXIBIR DOCUMENTOS RELACIONADOS ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVISTAS NA LEI Nº 8.212/91 (CFL 38)	22.840,21
I	DEIXAR DE LANÇAR MENSALMENTE EM TÍTULOS PRÓPRIOS DE SUA CONTABILIDADE, DE FORMA DISCRIMINADA, OS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES (CFL 34)	22.840,21
<b>TOTAL</b>		<b>12.709.788,09</b>

Analisando os detalhes do lançamento e a peça Recursal, verificamos que nem todos os créditos foram objeto de contestação e conforme dispõe o Decreto nº 70.235/1972, art. 17 não integrarão o contencioso.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

O conhecimento das questões em lide, dado seu grande volume, é tortuoso, mas merece registro o excelente trabalho dos auditores fiscais quanto a sistematização e detalhamento daquilo que fora lançado.

A metodologia adotada pelos auditores facilitou o exercício da defesa, razão pela qual, para emissão do presente voto, adotaremos os tópicos na forma proposta pela Recorrente, conjugando matérias relacionadas e julgando-as em bloco. Tal registro refere-se apenas a metodologia de organização do lançamento e não ao seu conteúdo, que será objeto de análise nos próximos tópicos.

## **2. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VERBAS QUE NÃO TEM CARÁTER RETRIBUTIVO.**

A Recorrente inicia sua incursão rumo ao reexame do decisório *a quo* tentando estabelecer como premissa para as análises seguintes, que a retributividade pelo trabalho é elemento essencial de subsunção dos fatos em lide à norma de incidência das contribuições previdenciárias lançadas.

Essa premissa somente é aplicável se presentes as condições para identificá-las nos fatos, o que se demonstra por meio de provas e demonstrações inequívocas de tal natureza e não como pressuposto de que, no caso concreto, todas as verbas pagas teriam tal natureza.

## **3. INFRAÇÕES A, A1 E A2 - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL SOBRE VALORES PAGOS OU CREDITADOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS NÃO OFERECIDOS A TRIBUTAÇÃO.**

Neste ponto a fiscalização entendeu que os pagamentos por serviços de transporte realizados por contribuintes individuais amoldam-se a hipótese de incidência das contribuições previdenciárias de que trata o III do artigo 22 da Lei nº 8.212/91<sup>2</sup>, registrando que os transportadores estão classificados como contribuintes individuais por força do disposto na alínea “g” do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91<sup>3</sup>.

Ante a conclusão supramencionada, os agentes fiscais tomaram por base de cálculo o percentual de 20% do valor total do serviço, nos termos do §15<sup>4</sup> do art. 22 da Lei nº 8.212/91 e entendendo que a Recorrente deixou de observar seu dever de incluí-los em folha de

---

<sup>2</sup> Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:  
[...]

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

<sup>3</sup> Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

[...]

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

[...]

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

<sup>4</sup> § 15. Na contratação de serviços de transporte rodoviário de carga ou de passageiro, de serviços prestados com a utilização de trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados, a base de cálculo da contribuição da empresa corresponde a 20% (vinte por cento) do valor da nota fiscal, fatura ou recibo, quando esses serviços forem prestados por condutor autônomo de veículo rodoviário, auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, bem como por operador de máquinas. (Incluído pela Lei nº 13.202, de 2015)

pagamento, nos termos do inciso I do art. 32<sup>5</sup> da Lei nº 8.212/91, replicado no inciso I do art. 225<sup>6</sup> do Regulamento da Previdência Social – RPS – aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Em contradição ao entendimento fiscal a Recorrente sustenta ter recolhido os valores do tributo que seriam incidentes sobre os pagamentos relativos a serviços de frete e que os pagamentos tomados por base para o lançamento não têm caráter remuneratório, são reembolsos de custos extraordinários com combustível e outros.

A sistemática própria das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga ou creditada a transportadores autônomos foi estabelecida sobre a presunção de que 80% do valor representa custo da operação de transporte e apenas 20% retribuição pelo trabalho pessoal do transportador.

O principal objetivo desta redução da base de cálculo do transportador autônomo é, justamente, evitar a incidência das contribuições previdenciárias sobre o valor pago pelo contribuinte a título de combustível, manutenção, depreciação do veículo entre outros, portanto, não faz sentido excluir da base de cálculo os valores referidos pela Recorrente.

O art. 55, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009<sup>7</sup> contém orientação clara quanto a impossibilidade de exclusão de tais valores, ainda que discriminados em documentos.

No presente caso, ainda que admita a possibilidade de excluir tais valores sob os auspícios da tese de que tratam-se de casos fortuitos, imprevistos e outros motivos que, na visão da Recorrente, não teriam caráter remuneratório tal conclusão somente poderia ser aduzida de provas contundentes e detalhadas de que tais pagamentos tiveram a motivação e destinação alegada, o que não consta dos autos.

A realidade processual e a conformação legislativa referidas advoga em desfavor da Recorrente, razão pela qual votamos por negar provimento ao recurso, mantendo integralmente os lançamentos sobre os pagamentos efetuados em benefício dos transportadores autônomos a serviço da recorrente, não declarados em GFIP e não recolhidos.

---

<sup>5</sup> Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

<sup>6</sup> 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;

<sup>7</sup> Art. 55 (...)

§2º O salário-de-contribuição do condutor autônomo de veículo rodoviário (inclusive o taxista), do auxiliar de condutor autônomo e do operador de máquinas, bem como do cooperado filiado a cooperativa de transportadores autônomos, conforme estabelecido no § 4º do art. 201 do RPS, corresponde a 20% (vinte por cento) do valor bruto auferido pelo frete, carreto, transporte, não se admitindo a dedução de qualquer valor relativo aos dispêndios com combustível e manutenção do veículo, ainda que parcelas a este título figurem discriminadas no documento.

**4 - INFRAÇÕES C, C1, C2, C3, C4, C5 E C6 – VALORES DA FOLHA DE PAGAMENTO NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO PATRONAL, GILRAT, SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE.**

Neste ponto entendeu a fiscalização que todas as verbas referidas nos itens C de 1 a 6 integram o salário-de-contribuição sem, no entanto, promover qualquer análise sobre sua natureza ou divergências postas em âmbito jurisprudencial e doutrinário.

**4.1. - 13º SOBRE O AVISO PRÉVIO INDENIZADO E TERÇO ADICIONAL DE FÉRIAS.**

O aviso prévio indenizado consiste em uma obrigação legal do empregador que, unilateralmente e sem justa causa, rompe o contrato de trabalho e, mesmo dispensando o trabalhador de suas atividades laborais, tem o dever de pagar o valor equivalente a 30 dias de salário a título de indenização.

A lei prevê ainda que sobre o valor do aviso prévio indenizado resulta [proporcional aos dias de aviso] 1/12 [um doze avos] de 13º salário indenizado e 1/12 [um avos] de férias indenizadas.

Sobre a matéria pairam divergências jurisprudenciais e doutrinárias não abordadas pela fiscalização. Mas, basicamente, o entendimento fiscal de casos semelhantes tem lastro no pressuposto de que o §9º do Art. 28 da Lei 8.212/91 é taxativa e ao não excluir tal verba da base de cálculo do salário-de-contribuição.

O STJ, tratando do 13º sobre o aviso prévio indenizado e terço adicional de férias, em 2017 alterou entendimento quanto ao tema passando a ter precedentes onde aplica interpretação mais abrangente da norma entendendo pela não incidência<sup>8</sup> superando outros anteriores onde entendia que a Contribuição Previdenciária deve incidir sobre tais verbas<sup>9</sup>.

No âmbito do CARF temos precedentes reconhecendo a não incidência de contribuição previdenciária, admitindo a exclusão de certas parcelas ainda que não estejam expressamente previstas no dispositivo legal acima mencionado, como se pode ver no acórdão nº 2803-004.204, de relatoria do ex-Conselheiro Amílcar Barca Teixeira Júnior. Vejamos:

*PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO DO EMPREGADO, POR DOENÇA OU ACIDENTE. 1/3 (UM TERÇO) SOBRE FÉRIAS E AVISO PRÉVIO INDENIZADO. STJ. POSICIONAMENTO ATUAL. MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE ACORDO COM A NOVA SISTEMÁTICA LEGAL.*

*1. Em relação aos valores pagos pelo empregador, nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do empregado, por doença ou acidente, assim como no que tange ao adicional de 1/3 (um terço) sobre as férias, equivocado o*

<sup>8</sup> Recursos Especiais nº 1.230.957/RS e nº 1598509/RN - DJe 17/08/2017

<sup>9</sup> REsp 1.541.803/AL, DJe de 21.6.2016 e REsp 1.569.576/RN DJe de 1º.3.2016

*posicionamento dos julgadores da primeira instância administrativa. In casu, há que se considerar o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça STJ. 2. Na mesma direção outra recente decisão do STJ (Resp 1.230.957), que na sistemática do art. 543C do CPC (recurso repetitivo), estabeleceu a não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração (i) nos 15 dias anteriores à concessão de auxílio-doença, (ii) do terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas; e (iii) do aviso prévio indenizado. 3. A multa de ofício foi corretamente aplicada, conforme se pode verificar do item 20 do acórdão recorrido.*

E tal posicionamento se repetiu em 2018 no acórdão nº 2401-005.145, publicado em 13/03/2018, onde o Relator, aplicou o artigo 62, §1º, inciso II, “b” da Portaria MF nº 343/06/2015<sup>10</sup> (RICARF), votou por excluir da base de cálculo o valor relativo ao terço constitucional de férias, aviso prévio indenizado e os 15 dias que antecedem o auxilia-doença.

Tais posicionamentos estão alinhados ao entendimento deste Relator, razão pela qual votamos por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

#### **4.2. SALÁRIO-MATERNIDADE E LICENÇA PATERNIDADE.**

*Alega a Recorrente que não "podem servir de base de cálculo à contribuição previdenciária e fundiária as verbas pagas às empregadas a título de salário-maternidade, ou seja, aquilo que é devido às seguradas empregadas, trabalhadoras avulsas, empregadas domésticas, contribuintes individuais, facultativas e seguradas especiais, por ocasião do parto, nem tampouco pode incidir a contribuição previdenciária sobre a licença-paternidade, que é um direito constitucional garantido aos homens trabalhadores para que estes possam estar livres do trabalho e acompanhar os primeiros dias de vida dos seus filhos."*

Neste ponto é equivocada a posição da Recorrente, não é por ser um benefício de ordem constitucional que tais verbas estariam excluídas da base de cálculo da contribuição em lide. O entendimento majoritário dos tribunais superiores e do CARF quanto a tais verbas está consolidado em sentido contrário a pretensão da Recorrente, o que se pode confirmar pelo Recurso Especial nº 1.230.957/RS, julgado sob a sistemática do artigo 543C do Código de Processo Civil de 1973. Vejamos:

##### *1.3 Salário maternidade.*

*O salário maternidade tem natureza salarial e a transferência do encargo à Previdência Social (pela Lei 6.136/74) não tem o condão de mudar sua natureza. Nos*

<sup>10</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. § 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal; II que fundamente crédito tributário objeto de: a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103A da Constituição Federal; b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543B ou 543C da Lei nº 5.869, de 1973 Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;

*termos do art. 3º da Lei 8.212/91, "a Previdência Social tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente". O fato de não haver prestação de trabalho durante o período de afastamento da segurada empregada, associado à circunstância de a maternidade ser amparada por um benefício previdenciário, não autoriza conclusão no sentido de que o valor recebido tenha natureza indenizatória ou compensatória, ou seja, em razão de uma contingência (maternidade), pagase à segurada empregada benefício previdenciário correspondente ao seu salário, possuindo a verba evidente natureza salarial. Não é por outra razão que, atualmente, o art. 28, § 2º, da Lei 8.212/91 dispõe expressamente que o salário maternidade é considerado salário de contribuição. Nesse contexto, a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário maternidade, no Regime Geral da Previdência Social, decorre de expressa previsão legal.*

*Sem embargo das posições em sentido contrário, não há indício de incompatibilidade entre a incidência da contribuição previdenciária sobre o salário maternidade e a Constituição Federal. A Constituição Federal, em seus termos, assegura a igualdade entre homens e mulheres em direitos e obrigações (art. 5º, I). O art. 7º, XX, da CF/88 assegura proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei. No que se refere ao salário maternidade, por opção do legislador infraconstitucional, a transferência do ônus referente ao pagamento dos salários, durante o período de afastamento, constitui incentivo suficiente para assegurar a proteção ao mercado de trabalho da mulher. Não é dado ao Poder Judiciário, a título de interpretação, atuar como legislador positivo, a fim estabelecer política protetiva mais ampla e, desse modo, desincumbir o empregador do ônus referente à contribuição previdenciária incidente sobre o salário maternidade, quando não foi esta a política legislativa.*

*A incidência de contribuição previdenciária sobre salário maternidade encontra sólido amparo na jurisprudência deste Tribunal, sendo oportuna a citação dos seguintes precedentes: REsp 572.626/BA, 1ª Turma, Rel. Min.*

*José Delgado, DJ de 20.9.2004; REsp 641.227/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 29.11.2004; REsp 803.708/CE, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 2.10.2007; REsp 886.954/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise*

*Arruda, DJ de 29.6.2007; AgRg no REsp 901.398/SC, 2ª Turma, Rel. Min.*

*Herman Benjamin, DJe de 19.12.2008; REsp 891.602/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 21.8.2008; AgRg no REsp 1.115.172/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 25.9.2009; AgRg no Ag 1.424.039/DF, 2ª Turma, Rel.*

*Min. Castro Meira, DJe de 21.10.2011; AgRg nos EDcl no REsp 1.040.653/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe de 15.9.2011; AgRg no REsp 1.107.898/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 17.3.2010.*

#### *1.4 Salário paternidade.*

*O salário paternidade refere-se ao valor recebido pelo empregado durante os cinco dias de afastamento em razão do nascimento de filho (art. 7º, XIX, da CF/88, c/c o art. 473, III, da CLT e o art. 10, § 1º, do ADCT). Ao contrário do que ocorre com o salário maternidade, o salário paternidade constitui ônus da empresa, ou seja, não se trata de benefício previdenciário. Desse modo, em se tratando de verba de natureza salarial, é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário paternidade. Ressaltase que "o salariopaternalidade deve ser tributado, por se tratar de licença remunerada prevista constitucionalmente, não se incluindo no rol dos benefícios previdenciários" (AgRg nos EDcl no REsp 1.098.218/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 9.11.2009).*

O considerando o alinhamento dos tribunais superiores em sentido oposto ao defendido pela Recorrente, também com base no artigo 62, §1º, inciso II, "b" da Portaria MF nº 343/06/2015 (RICARF), votamos por negar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

#### **4.3. HORAS EXTRAS.**

Neste ponto a Recorrente alega que as demais rubricas indicadas como base para o lançamento representam horas extras e que por sua natureza intrínseca tem caráter indenizatório eis que, em sua visão, objetivam compensar danos físicos e psicológica.

Mais uma vez, nos termos do artigo 62, §1º, inciso II, "b" da Portaria MF nº 343/06/2015 (RICARF), o colegiado deve observar a jurisprudência vinculativa ainda vigente, eis que o STJ, sob o rito do art. 543-C do CPC (recurso repetitivo) quando do REsp 1.358.281, j. 23/4/2014, decidiu em sentido oposto ao pretendido pela Recorrente, ao firmar entendimento no sentido da tributabilidade das Horas Extras, eis que subsumem-se ao conceito de salário-de-contribuição.

*TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C DO CPC E RESOLUÇÃO STJ 8/2008. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DE*

*PREVIDÊNCIA SOCIAL. BASE DE CÁLCULO. ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE E HORAS EXTRAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA 1. Cuida-se de Recurso Especial submetido ao regime do art. 543-C do CPC para definição do seguinte tema: "Incidência de contribuição previdenciária sobre as seguintes verbas trabalhistas: a) horas extras; b) adicional noturno; c) adicional de periculosidade". CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA E BASE DE CÁLCULO: NATUREZA REMUNERATÓRIA 2. Com base no quadro normativo que rege o tributo em questão, o STJ consolidou firme jurisprudência no sentido de que não devem sofrer a incidência de contribuição previdenciária "as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador" (REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/3/2014, submetido ao art. 543-C do CPC). 3. Por outro lado, se a verba possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição. ADICIONAIS NOTURNO, DE PERICULOSIDADE, HORAS EXTRAS: INCIDÊNCIA 4. Os adicionais noturno e de periculosidade, as horas extras e seu respectivo adicional constituem verbas de natureza remuneratória, razão pela qual se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária (AgRg no REsp 1.222.246/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 17/12/2012; AgRg no AREsp 69.958/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 20/6/2012; REsp 1.149.071/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 22/9/2010; Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, DJe 9/4/2013; REsp 1.098.102/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 17/6/2009; AgRg no Ag 1.330.045/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 25/11/2010; AgRg no REsp 1.290.401/RS; REsp 486.697/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 17/12/2004, p. 420; AgRg nos EDcl no REsp 1.098.218/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 9/11/2009). [...] CONCLUSÃO 9. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008. (STJ - REsp: 1358281 SP 2012/0261596-9, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 23/04/2014, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 05/12/2014)*

Ao contrário do alegado pela Recorrente, horas extraordinárias têm natureza remuneratória eis que devidas em contraprestação diretamente relacionada ao trabalho prestado pelo segurado em benefício do empregador, o pagamento em valores superiores ao ordinário não é elemento suficiente para considerar tais pagamentos como indenizatórios.

Ante ao exposto, votamos por negar provimento ao recurso neste ponto.

**5. INFRAÇÕES D, D1, D2, D3, D4, D5, D6 – GRATIFICAÇÃO LIBERALIDADE NÃO DECLARADA EM GFIP – CONTRIBUIÇÃO PATRONAL, GILRAT, SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE.**

Neste ponto a Recorrente manteve exatamente os mesmos argumentos articulados na inicial. Analisando os autos, documentos e elementos da defesa, da autuação e da decisão recorrida verificamos não ser possível acolher a pretensão recursal.

As alegações da Recorrente visam classificar as verbas como pagamentos eventuais, como verdadeiras gratificações e liberalidades. Apesar da argumentação não ser clara, não detalhar ou demonstrar situações, ainda que por amostragem, onde isso poderia ser confirmado, em busca da verdade material, investigamos a documentação processual com afino e não foi possível visualizar tal natureza nas verbas.

Quanto as gratificações por aposentadoria, poderia a recorrente ter demonstrados em planilha acompanhada de documentos quais valores seriam inerentes a tal premiação, mas não o fez. O mesmo ocorreu quanto ao bônus de contratação, cujo uma das alegações é a de que o trabalhador a recebia antes do início do contrato de trabalho, mas nem mesmo isso foi comprovado. As demais premiações padecem do mesmo infortúnio.

As manifestações da Recorrente, na fase fiscalizatória e contenciosa, são contraditórias entre si e os documentos contidos nos autos não refletem, com clareza, nenhuma das alegações da contribuinte em qualquer das fases do processo. A tese da recorrente não tem lastro em nenhuma prova documental segura e capaz de infirmar a presunção que se constrói com o lançamento.

Percebam que o lançamento, quanto ao conteúdo fundamental, não foi contundente, não abordou as questões de modo profundo e poderia ter sido, se verdadeiro for o alegado pela Recorrente, desconstruído por meio de provas simples, mas esta não logrou êxito em efetuar tal demonstração. E entre as duas posições, restou melhor construída a posição fiscal, tocando nosso convencimento de modo mais contundente.

Neste ponto, votamos por negar provimento ao recurso, adotando o texto da decisão recorrida como complemento de fundamentação do presente voto.

*Inicialmente, cabe observar que a nomenclatura criada pela contribuinte para a verba, “Gratificação Liberalidade”, não tem o condão de transformar a sua natureza, a qual é o elemento a ser analisado para se chegar à conclusão da incidência ou não de contribuição previdenciária.*

*Conforme relatado pelas autoridades fiscais, em resposta ao Termo de Intimação nº 02, item 01, pelo qual foi*

*solicitado esclarecimento sobre a natureza da despesa identificada sob a rubrica 1695 – Gratificação Liberalidade, a empresa respondeu:*

*... trata-se de um pagamento que pode ser feito em um mês, semestre ou ano pelo empregador ao empregado como maneira de incentivá-lo, e por isso é dito que é uma liberalidade do empregador, ... (grifo dos Auditores)*

*A Auditoria ressaltou, ainda, que essa rubrica é descrita no documento intitulado “Transferências de Funcionários entre Unidades” fornecido pela contribuinte e, portanto, deveria corresponder à ajuda de custo paga quando da mudança de empregados entre estabelecimentos. Foi constatado nas GFIP, todavia, que ela não tem relação alguma com transferências, pois os funcionários beneficiados não tiveram movimentação entre estabelecimentos da empresa.*

*Na impugnação, a contribuinte detalha algumas verbas que teriam sido albergadas pela rubrica Gratificação Liberalidade, dentre elas: gratificações relacionadas ao tempo de casa dos funcionários, Prêmio PHEX e Prêmio Tempo de Serviço, Bônus/Adicional de Desempenho pago aos gerentes.*

*A própria contribuinte admitiu, por ocasião da ação fiscal, que os pagamentos tem uma constância, sendo feitos mensalmente, semestralmente ou anualmente e têm como objetivo o incentivo dos seus colaboradores. Não haveria que se discutir, portanto, a habitualidade.*

*Entretanto, depois de admitir aos Auditores, por escrito, que há habitualidade no pagamento das verbas, a contribuinte fala na sua impugnação, de forma genérica e inespecífica, que as verbas são eventuais, sem apresentar qualquer elemento de prova que demonstre haver erro na sua manifestação anterior. Cabe observar que, mesmo que não estivesse caracterizada de forma evidente a habitualidade para as verbas mencionadas, não é o fato de ter sido paga uma única vez que descaracteriza a natureza remuneratória da verba, devendo ser verificados outros parâmetros. O acordo, ainda que tácito entre o empregador e o empregado, por exemplo, afasta a liberalidade do primeiro, passando a verba a fazer parte da remuneração do segundo pela prestação dos serviços. Na verdade, a habitualidade constitui elemento essencial para descaracterizar a liberalidade do empregador, mas perde o sentido como único parâmetro quando faz parte da remuneração, sobre a qual incide a contribuição previdenciária. Vejamos a doutrina:*

*Somente estarão excluídos do salário-de-contribuição valores não remuneratórios e não-habituais.*

*Caso o pagamento tenha sido feito uma única vez, sem habitualidade, mas se claramente decorrente do trabalho, ainda assim é remuneração.*

*Os ganhos eventuais somente excluem-se da base se expressamente desvinculados do salário do trabalhador. Diante do exposto, a análise do Bônus de Contratação, última verba que a impugnante diz ter sido paga sob a rubrica Gratificação Liberalidade, não pode levar à outra conclusão que não a de que integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.*

*Trata-se de pagamento efetuado em decorrência do contrato de trabalho celebrado entre a empresa e o empregado, fazendo parte da remuneração pactuada. O fato de a importância ter sido paga antes da formalização do contrato, ou seja, de forma adiantada, não muda a sua natureza.*

*Inquestionavelmente, tal parcela é vinculada ao contrato de trabalho, uma vez que o trabalhador somente faz jus a ela na medida em que celebrar e cumprir o pacto laboral efetuado com o empregador.*

*O CARF já decidiu nesse mesmo sentido no processo 16327.720160/201430 (Acórdão nº 2402005.274, de 11/05/2016, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária), que formaliza lançamento da contribuição incidente sobre bônus pago antes do início de contrato de trabalho para incentivar o trabalhador a celebrar o contrato. No seu recurso, a empresa alegou justamente a autonomia entre o bônus de contratação e o contrato de trabalho, bem como a ausência de retributividade e de habitualidade nos pagamentos. Segue a ementa da decisão:*

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração:*

*01/01/2009 a 31/12/2011 DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL. SÚMULA VINCULANTE 08 do STF.*

*De acordo com a Súmula Vinculante 08 do STF, os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência, o que dispõe o art. 150, § 4o, ou o art. 173 e seus incisos, ambos do Código Tributário Nacional (CTN), nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não, respectivamente.*

*No caso de lançamento das contribuições sociais, em que para os fatos geradores efetuou-se antecipação de pagamento, deixa de ser aplicada a regra geral do art. 173, inciso I, para a aplicação do art. 150, § 4o, ambos do CTN.*

**NULIDADE. ERRO DE CÁLCULO NA BASE DE CÁLCULO. ALEGAÇÃO DE QUESTÃO DE FATO. FASE RECURSAL. INDEFERIMENTO. PRECLUSÃO.**

*Preclui o direito do contribuinte de apresentar, em fase recursal, matéria fática não contestada na impugnação, em vista do disposto no art. 16, III, §4º c/c o art. 17, ambos do Decreto 70.235/72, respeitando-se o princípio processual da duplo grau de jurisdição (duplo juízo sobre o mérito, dupla revisão da matéria).*

**BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BÔNUS). ABONO DE PERMANÊNCIA. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

*Nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, integra o salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho, inclusive àqueles recebidos a título de prêmio, na forma de gratificação ajustada, independente da denominação dada pelo sujeito passivo.*

*Incidem contribuições sobre a gratificação ajustada paga em razão da admissão do empregado, visto que não se caracteriza como pagamento eventual, decorrente de mera liberalidade do empregador, afastando a aplicação da regra isentiva prevista no § 9o do art. 28 da Lei 8.212/1991.*

*GRIFEI Logo, com relação à Gratificação Liberalidade, também improcedentes os argumentos da contribuinte.*

**6. “INFRAÇÕES E, E1, E2, E3, E4, E5, E6 – REMUNERAÇÃO DE EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO – BASE ECD – CONTRIBUIÇÃO PATRONAL, GILRAT, SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE”**

Neste ponto a Recorrente alega que:

*"51. Como se verifica, a fiscalização constatou que os valores das rubricas contábeis 33102010 (Salários), 33102030 (Horas Extras), 33103010 (Férias) e 33103020 (13 Salário), foram lançados como despesas, mas não constaram nas folhas de pagamento do contribuinte, nem tampouco foram declarados em GFIP. Estes valores constam das Planilhas 7 e 8 elaboradas pela fiscalização, e*

*sobre os mesmos está sendo exigida a contribuição previdenciária.*

*52. A Recorrente continua diligenciando acerca desse tema e, uma vez obtida a documentação comprobatória relacionada ao assunto, prontamente efetuará sua juntada aos autos."*

Este é todo o texto apresentado em sede de impugnação e recursal, os documentos não foram apresentados e nenhuma intenção ou tese recursal pode ser verificada neste ponto, portanto, trata-se de matéria não impugnada.

#### **7. INFRAÇÕES F, G – MULTAS POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS (CFL 21 E CFL 22).**

Neste ponto a Recorrente não questiona os aspectos fáticos da infração cometida, sustenta apenas que não houve dano para a administração tributária. Entende ainda que as multas aplicadas estariam nulas por serem calcadas em fundamentos legais inadequados.

A primeira infração foi aplicada com o Código de Fundamentação Legal CFL 21 em razão da entrega dos arquivos digitais em layout diferente do estabelecido pela Receita Federal equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da Impugnante, conforme prevista na alínea F, artigo 12, I, Lei nº 8.218/91 – [R\$12.127.180,22].

A segunda penalidade foi lavrada com o Código de Fundamentação Legal CFL 22 equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor das operações omitidas ou informadas incorretamente nos arquivos digitais, conforme disposto na alínea G – artigo 12, II, Lei nº 8.218/91 – [R\$536.927,45].

A Recorrente não nega as infrações, mas entende que tais normas não estão relacionadas as contribuições previdenciárias, que para tais casos existem previsão específica na Lei nº 8.212/91, em especial o seu artigo 32, inciso III, sustentando ainda que tais infrações deveriam ser lavradas com o Código de Infração Legal - CFL 35, cujas penalidades estão previstas no artigo 283, do Decreto nº 3.048/99 - RPS.

Sobre a matéria o CARF já se posicionou anteriormente através do Acórdão nº 2301003.419 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, relatado por Damião Cordeiro de Moraes, no seguinte sentido:

*DO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA*  
*2. Pelo que consta dos autos, a empresa foi autuada por apresentar em meio digital com leiaute previsto no Manual de Arquivos Digitais informações incompletas e inexatas da sua folha de pagamentos e do cadastro de trabalhadores. Os valores encontrados nas folhas de pagamento em papel seriam maiores que os que constam no arquivo entregue à fiscalização, conforme determinado no art. 11, §§3º e 4º, e multa do art. 12, II, da Lei 8.218/91 (fl. 2):*

*Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou*

*elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. (Redação dada pela Medida Provisória nº 215835, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)*

*(...)*

*§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. (Incluído pela Medida Provisória nº 215835, de 2001)*

*§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. (Incluído pela Medida Provisória nº 215835, de 2001)*

*Art. 12 A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:*

*I multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos; II multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas; III multa equivalente a Cr\$ 30.000,00, por dia de atraso, até o máximo de trinta dias, aos que não cumprirem o prazo estabelecido pelo Departamento da Receita Federal ou diretamente pelo AuditorFiscal, para apresentação dos arquivos e sistemas.*

*Parágrafo único. O prazo de apresentação de que trata o inciso III deste artigo será de, no mínimo, vinte dias, que poderá ser prorrogado por igual período pela autoridade solicitante, em despacho fundamentado, atendendo a requerimento circunstanciado e por escrito da pessoa jurídica.”*

*3. A empresa, por sua vez, não negou as inconsistências e apresentou a folha de pagamento em papel, com vista a sanar os erros no arquivo digital (fl. 115).*

*4. Ocorre que, no meu sentir, há uma falha grave na fundamentação jurídica para a lavratura do auto de infração. In casu, o auto foi lavrado com o Código de Fundamentação Legal (CFL) “22”, ao invés do Código CFL “35”, que determina corretamente a aplicação da penalidade constante no inciso III do artigo 32 da Lei 8.212/91.*

5. Isto porque não é irreal dizer que o inciso III do artigo 32 da Lei 8.212/91, na forma em que estabelecida pela Receita Federal do Brasil, também abrange a apresentação das informações na forma digital atinentes à apuração das contribuições previdenciárias:

“prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização”.

6. O Decreto nº 3.048/99, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, também tratou da matéria. Senão vejamos:

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

III prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

(...)

§ 22. A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Acrescentado pelo Decreto nº 4.729, de 09/06/03. ver art. 8º da MP nº 83/02, convertida na Lei nº 10.666/03)

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores:

II a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações: b) deixar a empresa de apresentar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal os documentos que contenham as informações

*cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, ou os CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO ARTIGO 32, III DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 283, II, "b" DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 EXIGÊNCIA DE ARQUIVOS EM MEIO MAGNÉTICO FUNDAMENTO ART. 8º DA LEI 10.666/2003 C//C ART. 225, III DO DECRETO 3048/99.*

*A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do autodeinfrção, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.*

*Inobservância do artigo 32, III da Lei n.º 8.212/91 c/c artigo 283, II, "h" do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.*

*A empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para o registro de negócios e atividades econômicas, escrituração de livros ou produção de documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária é obrigada a arquivar e conservar, devidamente certificados, os respectivos sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Acrescentado pelo Decreto nº 4.729, de 09/06/03. ver art. 8º da MP nº 83/02, convertida na Lei nº 10.666/03)*

*Deixar de apresentar informações em meio digital de acordo com o leiaute previsto no manual normativo de arquivos digitais constitui infração aos dispositivos da legislação previdenciária.*

*RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.” (Acórdão 240100.513— 4 Câmara/1ª Turma Ordinária – Relatora: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira)*

*9. Ajuda a formar a minha convicção pela adoção da legislação previdenciária*

*11. Com efeito, o equívoco gerado pela autuação fiscal na fundamentação jurídica gera nulidade do auto de infração. Maior ainda é a dificuldade causada para o pleno exercício da ampla defesa e do contraditório, haja vista que o documento lavrado de forma deficiente gerou sérias dúvidas quando a sua legalidade.*

*12. E o art. 59 do Decreto n.º 70.235/72 assevera que “são nulos: (...) II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de*

*defesa”. De maneira que a nulidade há que ser declarada de ofício, com o objetivo precípua de assegurar a plena certeza do crédito tributário.*

*13. No que diz respeito à conceituação do vício, se formal ou material, opto pelo material, considerando que, nos exatos termos do artigo 142 do CTN, compete à autoridade administrativa “propor a aplicação da penalidade cabível”. Em havendo aplicação de penalidade diversa daquela estabelecida pela legislação previdenciária, portanto equivocada, o vício atinge o auto de infração em sua própria origem.*

*14. In casu, aumenta a minha posição em conceituar o vício na forma material o fato de a falha aqui apontada dizer respeito à própria obrigação tributária e não aos requisitos burocráticos exigidos ao lançamento fiscal.*

*15. Assim, voto por conhecer de ofício do vício e anular o auto de infração por vício material, eis que maculada a própria exigência da obrigação acessória.*

A Lei nº 8.218/91 indicia, em seu Art.2º, os impostos e contribuições alcançados por suas regras. Vejamos:

*Art. 2º - Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir do primeiro dia do mês de agosto de 1991, os pagamentos dos tributos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos:*

*I - Imposto sobre Produtos Industrializados, até o quinto dia útil da quinzena subsequente à de ocorrência dos fatos geradores;*

*II - Imposto sobre a Renda retido na fonte:*

*a) até o segundo dia útil da semana subsequente à da ocorrência dos fatos geradores, no caso de retenções incidentes sobre rendimentos decorrentes do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e de aluguéis;*

*b) na data da remessa, no caso de rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, quando ocorrer antes do prazo previsto na alínea seguinte;*

*c) no segundo dia útil subsequente ao de ocorrência do fato gerador, nos demais casos, exceto nas hipóteses previstas no art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e no art. 2º, § 1º, do Decreto Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.*

*III - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários:*

*a) até o quinto dia útil da quinzena subsequente à de ocorrência dos fatos geradores, no caso de aquisição de ouro, ativo financeiro;*

*b) até o segundo dia útil seguinte àquele em que ocorrer cobrança ou registro contábil do imposto, nos demais casos.*

*IV - Contribuições para o FINSOCIAL, o PIS-PASEP e sobre o Açúcar e o Alcool:*

*a) até o quinto dia útil do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, ressalvado o disposto na alínea seguinte;*

*b) até o quinto dia útil do segundo mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores, em relação à parcela de atualização da receita pela Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC e respectivos juros.*

*Parágrafo único. Em se tratando de microempresas e de empresas que tenham optado pela tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro presumido, a que se refere o art. 25, serão observados os seguintes prazos:*

*I - até o último dia útil da quinzena subsequente à da ocorrência do fato gerador, no caso do inciso I do "caput" deste artigo;*

*II - até o último dia útil da semana subsequente à da ocorrência do fato gerador, no caso da alínea "a" do inciso II do "caput", deste artigo;*

*III - até o último dia útil da quinzena seguinte ao mês de ocorrência do fato gerador, no caso da alínea "a" do inciso IV do "caput", deste artigo.*

Perceba que as Contribuições Previdenciárias não são citadas em nenhum artigo da norma em foco. Percebam ainda que todos os tributos referidos no Art. 2º estão relacionados a faturamento ou receita, portanto, é razoável, para estes tributos, que eventuais penalidades decorrentes do desatendimento das obrigações acessórias de que trata a lei em questão, sejam calculadas sobre o faturamento.

As Contribuições Previdenciárias aqui tratadas incidem e se relacionam a outro tipo de operação econômica para sua apuração, eis que é a folha de pagamento e não o faturamento que revela sua base de cálculo, não sendo razoável aplicar penalidade que tome por base operação econômica que em nada se relaciona as bases de cálculo das contribuições sociais tratadas no presente PAF.

Certamente ancorado na razoabilidade e capacidade contributiva o legislador inseriu em lei especial, como penalidade para o mesmo tipo infracional, regras punitivas apropriadas ao tipo de exação ora analisada. Se é folha de pagamento que se considera para cálculo das contribuições lançadas, como considerar o faturamento como parâmetro de cálculo nos casos de infração?

Nesse sentido, entendemos correta a tese da Recorrente ao afirmar que existindo lei especial, esta deve prevalecer sobre norma geral, portanto, para o presente caso a penalidade aplicável somente poderia ser a que trata o artigo 32, III da Lei n.º 8.212/91 c/c artigo 283, II, "h" do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

O erro gerador da penalidade consistiu em equívoco no registro do número do CNPJ da Recorrente nos arquivos MANAD, arquivos transmitidos e com os dados de incidência adequados, tendo a Recorrente promovido o ajuste e não gerado prejuízos ao fisco, o que, em que pese não ser atenuante, revela a injustiça da penalidade aplicada no presente caso.

Por fim, a Recorrente é indústria fabricante de cimento, onde grande parte do seu faturamento provem da venda de mercadorias e não da mão de obra de seus empregados e tomar o faturamento para punir conduta relativa a contribuições incidentes sobre folha de pagamento, inquestionavelmente, revela-se fora de qualquer razoabilidade.

O presente caso padece da mesma nulidade referida no voto colacionado, entendemos que a norma especial deve prevalecer e que a penalidade aplicável somente poderia ser a que trata o artigo 32, III da Lei n.º 8.212/91 c/c artigo 283, II, "h" do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, CFL 35, isto posto, ante ao vício material identificado no lançamento e decisão recorrida, votamos acolher o recurso neste ponto.

#### **CONCLUSÃO.**

A luz do exposto votamos por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento.

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza

#### **Declaração de Voto**

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima.

Não obstante o bem fundamentado voto do i. Relator, dele divirjo especificamente quanto à tipificação da penalidade prevista no artigo 32, III da Lei n. 8.212/91, em detrimento daquela tipificada nos arts. 11 e 12 da Lei n. 8.281/1991, aplicada pela autoridade lançadora.

Pois bem.

A hipótese de incidência tributária em apreço materializou-se na apresentação de arquivos digitais com informações de natureza previdenciária em desacordo com o leiaute constante do Manual Normativo de Arquivos Digitais - MANAD (Instrução Normativa MPS/SRP nº 12/2006), sem o registro “K200 – Contabilização da Folha de Pagamento”

(infração F), e com omissões quanto aos valores pagos aos contribuintes individuais que prestaram serviços para a Recorrente (infração G):

INFRAÇÃO	DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO	VALOR (R\$)
F	NÃO ATENDER À FORMA ESTABELECIDADA PELA RFB PARA APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL (CFL 21)	12.127.180,22
G	APRESENTAR INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL COM OMISSÃO OU INCORREÇÕES (CFL22)	536.927,45

Em face de tais infrações, a Fiscalização da RFB aplicou as penalidades previstas no art. 12, incisos I (infração F) e II (infração G), da Lei n. 8.218/1991:

*Art. 12 – A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:*

*I – multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;*

*II – multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período;*

*[...]”*

No entendimento da Recorrente, que foi acompanhado pelo i. Relator, a autoridade lançadora equivocou-se na fundamentação das infrações relacionadas aos arquivos digitais em tela ao aplicar as multas previstas nos arts. 11 e 12 da Lei n. 8.218/1991, vez que a Lei n. 8.213/1991 (art. 32, III) seria a lei específica a incidir no caso concreto, enquanto que aquela seria uma lei genérica.

Assim, ainda no entendimento da Recorrente, as infrações em tela devem se enquadrar no Código de Fundamentação Legal (CFL) 35 e não nos CFL 21 e 22, como o fez a autoridade lançadora.

É o núcleo da divergência.

Na espécie, a autoridade lançadora seguiu orientação do Manual Normativo de Arquivos Digitais - MANAD (Instrução Normativa MPS/SRP n. 12/2006) ao verificar que a Recorrente não atendeu à forma estabelecida pela RFB para a apresentação de informações em meio digital, bem assim não apresentou informações em meio digital com omissão ou incorreções, decorrendo assim auto de infração por descumprimento de obrigação acessória no CFL 21 e no CFL 22, respectivamente.

Não obstante o fato de que até o advento da Lei n. 11.457/2007, o art. 32, III, da Lei n. 8.212/1991 ter sido utilizado para fundamentar autos de infração lavrados em virtude de inconsistências na apresentação de arquivos digitais referentes a contribuições previdenciárias, tanto para pessoas jurídicas em geral, quanto para órgãos públicos, há de se considerar que após a vigência da indigitada lei, que criou a Secretaria da Receita Federal do

Brasil, esse procedimento tornou-se inadequado no caso de pessoas jurídicas em geral, permanecendo, todavia, aplicável aos órgãos públicos.

Conspira para esse entendimento o fato de o art. 8º. da Lei n. 10.666/2003, que a princípio seria a norma mais específica, não prescrever a penalidade a ser aplicada no caso de descumprimento do dispositivo, o que o torna ineficaz, vez que não traz a cominação de multa.

Nesse contexto, o art. 8º. da Lei n. 10.666/2003 não se presta, nem nunca se prestou, como fundamentação legal para aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória relativa a arquivos digitais. E isto porque, a despeito de descrever uma obrigação acessória, que consiste em arquivar e conservar, devidamente certificados, os sistemas e arquivos, em meio digital ou assemelhado, durante dez anos, à disposição da fiscalização - arquivos digitais esses referentes a documentos de natureza contábil, fiscal, trabalhista e previdenciária - o referido dispositivo legal não traz em seu bojo a cominação da multa a ser aplicada no caso de descumprimento da referida obrigação acessória, o que o torna, neste ponto específico, sem efetividade, razão pela qual o Fisco Federal sempre utilizou como fundamentação legal para este tipo de infração o art. 32, III, da Lei n. 8.212/1991, que estabelece a obrigatoriedade de a empresa prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, capitulando-se a multa nos arts. 92 e 102 desta lei.

Entretanto, o art. 32, III, da Lei n. 8.212/1991, não é direcionado especificamente à deficiência na apresentação de arquivos digitais, vez que ele descreve uma infração mais genérica, qual seja: "*prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização*", que tanto pode ser aplicado para infração relativa a arquivos digitais, como para qualquer outro tipo de infração que se refira a apresentação de informação em desacordo com a forma estabelecida pela RFB.

Todavia, com a vigência da Lei n. 11.457/2007, a tributação das contribuições sociais previstas no art. 11, "a", "b" e "c" da Lei n. 8.212/1991 passou a ser da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Assim, a Lei n. 8.218/1991, também com relação às contribuições previdenciárias, passou a reger a obrigatoriedade de a empresa que utiliza sistemas de processamento eletrônico de dados para escriturar os seus livros contábeis manter à disposição Fisco Federal os respectivos arquivos e sistemas digitais.

O art. 11 da Lei n. 8.218/1991 estabelece a obrigatoriedade de **as pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas**, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, tratando-se, sem nenhuma sombra de dúvida, de dispositivo legal específico para este tipo de infração, que é complementado, no caso de inobservância, pelo art. 12, do mesmo diploma legal, que impõe penalidades lastreadas por percentuais a serem aplicados sobre a **receita bruta da pessoa jurídica**.

De se observar ainda que a multa por descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, III, da Lei n. 8212/1991, diferentemente do que dispõe os arts. 11 e 12 da Lei n. 8.218/1991, não está vinculada a uma determinada base de cálculo, vez que corresponde a uma faixa de valor, conforme dispõe o art. 283, II, do Decreto 3.048/99 (RPS).

É oportuno ainda destacar que o art. 57 da MP n. 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei n. 12.766/2012, não revogou o art. 12 da Lei n. 8.218/1991, nem muito menos constitui-se norma mais benéfica, como afirma a Recorrente,

Com efeito, o tópico 4.7 do Parecer Normativo RFB n. 3, de 10 de junho de 2013, é cirúrgico ao afirmar que, **caso os arquivos digitais não sejam apresentados pela pessoa jurídica na forma que deveriam ser feitos, em decorrência da inexistência de dispositivo específico na Lei n. 12.766/2012, aplica-se o disposto no inciso I do art. 12 da Lei n. 8.218/1991, porque é uma conduta cuja sanção não se encontra na multa da Lei n. 12.766/2012, mas na do art. 12 da Lei n. 8.218/1991.**

De outra banda, o Parecer Normativo Cosit n. 3, de 24 de agosto de 2015, é esclarecedor quanto ao escopo genérico do art. 57 da MP n. 2.158-35/2001, agora com a redação dada pela Lei n. 12.783/2013:

**5. A novel alteração, desta feita pelo art. 57 da Lei nº 12.783, de 2013, ao reintroduzir no art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, uma redação assemelhada à redação originária eliminando as remissões a “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”, retomou o escopo genérico do dispositivo, a fim de ser aplicado a quaisquer situações que decorram do descumprimento de uma obrigação acessória, quando inexistir norma específica. Também foi eliminado o texto que determinava que os prazos para a apresentação dos documentos não poderiam ser inferiores a 45 (quarenta e cinco) dias da intimação, bem como foram tratadas situações que envolvam pessoas jurídicas de direito público e novo regramento de infração pautado no tipo do regime tributário aplicável ao contribuinte.**

6. Dessa forma, sem prejuízo da aplicação do entendimento fixado no Parecer Normativo RFB nº 3, de 10 de junho de 2013, para as infrações cometidas no período de vigência da redação dada pela Lei nº 12.766, de 2012, ou seja, até 24 de outubro de 2013, com observância do princípio “tempus regit actum” (art. 6º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro - Lindb), e sem olvidar a aplicação do art. 106, II, do Código Tributário Nacional, devem ser feitas as seguintes considerações em decorrência da nova redação do art. 57 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, tendo-se em vista, ainda, a atualização de várias normas infralegais já adotadas pela Receita Federal do Brasil, em consonância com esta mais recente alteração legal:

**a) O aspecto material do art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, na redação dada pela Lei nº 12.783, de 2013, retomou o escopo genérico de sua redação originária, e não contém mais, em seu aspecto material, as infrações relativas à não apresentação de “declaração, demonstrativo ou escrituração digital”;**

**b) O aspecto material dos arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, é deixar de escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal quando exigido o sistema de processamento eletrônico, e não mais se encontra limitado pelo art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, de modo a abarcar, novamente (tal qual antes da Lei nº 12.766, de 2012), a não apresentação de declaração, demonstrativo ou escrituração digital;**

**b.1) Os arts. 11 e 12 da Lei nº 8.218, de 1991, em nenhum momento foram revogados e, portanto, mantiveram sua vigência mesmo no período de vigência da redação dada ao art. 57 da MP nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.766, de 2012, conforme item 4.8. do Parecer Normativo Nº 3, de 2013, o que implica (observadas as considerações do contido nos itens 4.1. a 4.7. do Parecer Normativo nº 3, de 2013) a validade, em tese, dos lançamentos efetuados com esse suporte legal no referido período;**

[...](grifei)

De se destacar que os Atos Declaratórios Executivos n. 52/2018 e n. 53/2018, da Coordenação-Geral de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil (COFIS) - DOU de 03/08/2018 - aprovaram, respectivamente, o Manual de Orientação do Leiaute 4 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e Manual de Orientação do Leiaute 6 da Escrituração Contábil Digital (ECD), que trazem a atualização da multa por atraso e incorreções na apresentação dessas escriturações, previstas no art. 12 da Lei n. 8.218/1991, considerando a nova redação dada a este dispositivo pela Lei n. 13.670/2018, que prevê as seguintes penalidades:

*"Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:*

*I - multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)*

*II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)*

*III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)*

*Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)*

*I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)*

*II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)"*

Assim, conforme se consolidam as diretrizes do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), constata-se a importância fundamental da consistência e higidez das informações mantidas em arquivos digitais, que ganham especial relevo no caso das contribuições previdenciárias com a transversalidade da DCTFWeb (que compreende as informações antes prestadas em GFIP), EFD Reinf e eSocial, confirmando-se, se alguma dúvida ainda possa persistir, a especialidade dos arts. 11 e 12 da Lei n. 8.218/1991 na disciplina e aplicação das multas relativas a arquivos digitais.

Por fim, e apenas por amor ao debate, ressalto que a Lei n. 8.218/1991 **não se restringe**, conforme afirma o i. Relator, aos tributos elencados no seu art. 2º.

Com efeito, o *caput* do art. 2º. da Lei n. 8.218/1991 ao se referir ao Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto sobre a Renda retido na fonte; Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários; e Contribuições para o FINSOCIAL, PIS-PASEP e sobre o Açúcar e o Alcool, bem assim o seu parágrafo único ao se reportar às microempresas e empresas que tenham optado pela tributação do Imposto sobre a Renda com base no lucro presumido, **apenas e tão-somente, estipulou prazos para o pagamento dos respectivos tributos**, conforme se depreende, sem muito esforço cognitivo, da leitura do *caput*:

*Art. 2º - Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir do primeiro dia do mês de agosto de 1991, **os pagamentos dos tributos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos**:*

*[...] (grifei)*

Assim, não há qualquer óbice à aplicação da Lei n. 8.218/1991 às Contribuições Previdenciárias, vez que estas não podem ser excluídas do alcance daquela lei apenas porque o dispositivo legal não determinou prazo para seu pagamento.

Nessa perspectiva, não vislumbro defeito na decisão recorrida no que diz respeito à aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória tipificada por não atendimento na forma estabelecida pela RFB para a apresentação de informações em meio digital (CFL 21), bem assim pela não apresentação de informações em meio digital com omissão ou incorreções (CFL 22), com espeque nos arts. 11 e 12 da Lei n. 8.218/1991.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário também neste ponto.

Processo nº 10480.722674/2017-13  
Acórdão n.º **2402-006.660**

**S2-C4T2**  
Fl. 35.792

---

(assinado digitalmente)  
Luís Henrique Dias Lima