



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11634.720295/2011-65
ACÓRDÃO	2202-011.251 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de abril de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAMARA MUNICIPAL DE LONDRINA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/10/2010

INCONSTITUCIONALIDADE.NÃO CONHECIMENTO. SUMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

PAGAMENTO EFETUADO A TÍTULO DE ABONO HABITUAL COMPÕE O SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Somente os abonos salariais únicos com caráter estritamente indenizatório não havendo substituição de eventual aumento salarial, está abarcada pelo art. 28, § 9º, “e”, item 7, da Lei 8.212/91, não incidindo contribuição previdenciária. No caso em exame, os abonos eram pagos mensalmente, de modo que não se figuram como não eventuais para que sejam excluídos da base de cálculo do salário de contribuição.

OCUPANTE DE CARGO EM COMISSÃO DE LIVRE NOMEAÇÃO. SEGURADO EMPREGADO.

É segurado obrigatório da previdência social, na condição de segurado empregado, o servidor da União, Estado, Distrito Federal ou Município, incluídas suas autarquias e fundações, ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP. PUBLICAÇÃO. INTERNET.

A contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social para o financiamento do SAT, poderá ser majorada ou reduzida em função da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção. Se houver discordância quanto ao FAP atribuído pelo Ministério da Previdência Social, a empresa poderá contestá-lo perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria Políticas de Previdência Social do

Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 78. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Havendo decisão definitiva pela manutenção da obrigação principal, por consequência lógica, seus efeitos devem ser aplicados aos respectivos lançamentos lavrados em razão do descumprimento de obrigação acessória.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO. *BIS IN IDEM*. INEXISTÊNCIA.

Não há bis in idem com relação à aplicação da multa prevista no artigo 32, inciso IV, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável às hipóteses e que o contribuinte que apresentar declaração GFIP com dados incorretos ou com omissões com relação à multa de ofício quando do lançamento do crédito tributário, prevista no artigo 43, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

RETROATIVIDADE BENIGNA PENALIDADES. FATO GERADOR ANTERIOR À MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 2008. SÚMULA CARF Nº 196.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso, exceto com relação às alegações de inconstitucionalidades, e, na parte conhecida, em dar-lhe provimento parcial, para determinar a aplicação da retroatividade benigna da multa para a obrigação acessória, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91, conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09 até a competência de novembro de 2008, inclusive, e para determinar que se

observe o cálculo da multa mais benéfica, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, até a competência de novembro de 2008, inclusive.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Raimundo Cassio Goncalves Lima (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Raimundo Cassio Goncalves Lima.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos até o julgamento de piso, adoto o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de processo de Impugnação em face da obrigação tributária relativa a Contribuições Sociais Previdenciárias apurada mediante Auditoria Fiscal que resultou no lançamento de crédito fiscal lavrado na data de 28/06/2011, referente ao período de apuração de 01/07/2006 a 31/10/2010 dos seguintes documentos de créditos:

Debcad	fl	Valor Principal	Valor Total	Período Débito	Lançamento Rubricas	Base de cálculo
37.269.292-3	03	500.680,60	969.668,87	10/2006 a 11/2008	12 Empresa, 13 SAT/RAT	01 SC Empreg/avulso
37.269.287-7	16	234.635,17	454.932,48	10/2006 a 11/2008	11 Segurados	Segurados
37.269.294-	27	3.500,00			AIOA CFL 78	

0

Em resumo, segundo o Relatório Fiscal (fl. 30-50), e demais relatórios integrantes e complementares, foram consignados os seguintes pontos acerca do lançamento:

VIII- DO FATO GERADOR

11. A Câmara Municipal de Londrina efetuou pagamentos mensais de forma continuada nas folhas de pagamentos, juntamente com outras rubricas salariais, o abono de R\$ 500,00 (Quinhentos Reais) aos segurados empregados ativos vinculados ao Regime Geral da Previdência Social. Abono concedido pela Lei Municipal, sem condicionar os segurados empregados ao cumprimento de qualquer exigência pelo pagamento do abono.

[...]

12. A Câmara Municipal de Londrina, deixou de considerar como salário de-contribuição, base de cálculo para incidência de contribuições previdenciárias e também deixou de declarar, mensalmente, em Guias de Recolhimentos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, os valores de abono mensal de R\$ 500,00 (quinhentos reais) pagos ou creditados aos servidores filiados ao Regime Geral da Previdência Social, considerando o estabelecido na Resolução nº 66 de 16 de Dezembro de 2005, no seu artigo 8º da própria Câmara Municipal: "Art. 89 o benefício constante no artigo 5º desta Resolução não será computado para fins de contribuição previdenciária, além de não integrar a base de cálculo para a concessão do Auxílio-Alimentação." IX- DA INFRAÇÃO

17. A Câmara Municipal de Londrina deixou de recolher as Contribuições Sociais Previdenciárias incidentes sobre os valores pagos ou creditados como abono mensal de R\$ 500,00 (quinhentos reais) concedidos durante o período auditado de 07/2006 a 10/2010, aos servidores ativos, filiados ao Regime Geral da Previdência Social, sendo notificado através de autos de infração, correspondentes as seguintes contribuições destinada à Seguridade Social:

A) Contribuição a cargo da empresa

B) Contribuição dos Segurados Empregados

C) Guias de Recolhimentos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.

Após a oposição de impugnação, sobreveio o acórdão nº 04-37.250, proferido pela 3ª Turma da DRJ/CGE, que entendeu pela sua improcedência (fls. 418-430) nos termos da ementa abaixo:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/10/2010

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

OCUPANTE DE CARGO EM COMISSÃO DE LIVRE NOMEAÇÃO. SEGURADO EMPREGADO

É segurado obrigatório da previdência social, na condição de segurado empregado, o servidor da União, Estado, Distrito Federal ou Município, incluídas suas autarquias e fundações, ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração.

ABONO ÚNICO. DESVINCULAÇÃO DO SALÁRIO. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO.

Somente o abono único desvinculado do salário e pago sem habitualidade não está sujeito à incidência de contribuição previdenciária, desde que previsto em Convenção Coletiva de Trabalho.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP. PUBLICAÇÃO. INTERNET.

A contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social para o financiamento do SAT, poderá ser majorada ou reduzida em função da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção. Se houver discordância quanto ao FAP atribuído pelo Ministério da Previdência Social, a empresa poderá contestá-lo perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial.

VALIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL

O auto de infração lavrado pela autoridade competente é válido e eficaz, se lavrada com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada em 28/05/2015 (fl. 435), a parte Recorrente interpôs 3 Recursos Voluntários em 22/06/2015 (fl. 481) – um para combater cada um dos DEBCADs lavrados em seu desfavor –, em que alega:

- 37.269.292-3 e 37.269.287-7 (ambos possuem a mesma discussão de mérito)

- Que o abono único pago aos servidores ativos no período não seria incorporável à remuneração, de modo que não comporia a base de cálculo das contribuições previdenciárias;
 - Os pagamentos incidentes sobre os cargos de comissão, em que não há vínculo com a administração pública, consiste em hipótese de tributo inconstitucional e alega que os tribunais administrativos devem se manifestar pela inconstitucionalidade das leis;
 - Que a multa de ofício aplicada seria confiscatória;
 - Subsidiariamente, pede:
 - que sejam desconsiderados na base de cálculo a parcela referente às férias pois tratam de parcelas que não incorporam ao salário do servidor;
 - com relação à exoneração de servidores;
 - que a base de cálculo das contribuições a cargo da empresa difere em R\$ 1.000,00 no mês de competência 9/2007;
 - que a Recorrente informou nas competências 9 e 10/2010 FAP à alíquota de 0,5 não de 0,8386 como imputado.
 - as deduções a título de salário maternidade foram informadas nas GFIPs, não somado o valor do abono de R\$ 500,00 que será corrigido após a apresentação de declarações retificadoras;
- 37.269.294-0 (CFL 78)
 - Com a procedência dos demais pedidos, restaria prejudicada a aplicação da multa por não existir débito;
 - Há *bis in idem* pela cobrança de multa de ofício cumulada com multa por descumprimento de obrigação acessória;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Conheço parcialmente do Recurso Voluntário pois, embora seja tempestivo e preencha os requisitos de admissibilidade, a Recorrente pede que seja reconhecida a inconstitucionalidade de lei e que seja afastada multa por ser confiscatória, pedidos que não podem ser conhecidos pelo conselheiro com base no óbice previsto na Súmula CARF nº 2.

Destaco que, embora a Recorrente tenha apresentado 3 recursos, não houve violação ao princípio da unicidade recursal, eis que todos eles foram protocolados na mesma assentada e visam assegurar uma melhor organização para a análise do pleito. Dito isto, assim como fez a DRJ com as impugnações, todos serão julgados em conjunto.

A lide recai sobre a possibilidade de exigir da Recorrente a inclusão das rubricas abonos únicos na base de cálculo das contribuições dos segurados empregados e avulsos, que não foram informados em GFIP pela Recorrente, com os consectários legais, além de outras pontuais divergências alegadas quanto ao FAP utilizado pela fiscalização e questões atinentes à base de cálculo.

A Recorrente apresenta posicionamentos administrativos ou judiciais que seriam favoráveis ao seu pleito, razão pela qual cabe esclarecer que apenas é de observância obrigatória a jurisprudência administrativa vinculante, fundada em Súmulas Administrativas e os temas de repercussão geral, repetitivo e julgamentos de controle de constitucionalidade concentrado. As demais decisões invocadas serão tratadas como argumentos que corroboram com o capítulo recursal.

Abono único pago a servidores e ocupantes de cargo de comissão

Com relação a esta exigência, a Recorrente se manifesta no sentido de que o pagamento não constitui verba incorporável à remuneração pois poderia ser suprimida a qualquer tempo, conforme previsto na Resolução nº 66, de 16/12/2005 e na Lei Municipal 10.440/2008. Além disso, alega que os ocupantes de cargo de comissão não possuem vínculo com a administração.

Antes de adentrar na questão do abono, é importante destacar como a legislação previdenciária trata o ocupante de cargo de livre nomeação e exoneração.

Neste sentido, que a Lei nº 8.212, de 1991, destaca que são segurados obrigatórios as pessoas físicas qualificadas como empregado, nos termos de seu artigo 12, inciso I. Considerando a amplitude do termo empregado e considerando a situação daquele que exerce cargo de comissão, foi editada a Lei nº 8.647, de 1993, que alterou o referido artigo 12 para incluir expressamente a vinculação do servidor público ocupante de cargo de comissão sem vínculo efetivo no rol dos que são considerados empregados, nos termos da alínea “g”, veja:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I – como empregado: (...)

g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais;

O referido dispositivo foi regulamentado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, que dispôs, em seu artigo 9º, que todos os ocupantes de cargo de livre nomeação ou exoneração serão considerados segurados obrigatórios, nos termos abaixo:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I – como empregado: (...)

i) o servidor da União, Estado, Distrito Federal ou Município, incluídas suas autarquias e fundações, ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração;

Assim, não restam dúvidas de que o servidor em cargo de comissão é segurado obrigatório da previdência social. A principal alegação da Recorrente, de que tal inclusão seria inconstitucional, não é suficiente para afastar a exigência em questão, eis que o argumento sequer foi conhecido em razão do óbice previsto na Súmula CARF nº 2.

Ademais, sobre a necessidade de inclusão do abono único no salário de contribuição, é importante destacar que o artigo 28, da Lei nº 8.212, de 1991, realmente é interpretado com base na compreensão de quais verbas se subsomem à regra matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias, cujo aspecto material recai sobre aferição de rendimentos do trabalho que, nos termos do artigo 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição, não abarca parcelas de natureza indenizatória ou episódica.

Aqui, entendo que é essencial compreender a periodicidade dos pagamentos realizados sob a rubrica de abono, exatamente como foi realizado no acórdão nº 2401-010.355, julgado à unanimidade para dar parcial provimento à exclusão dos abonos desvinculados do salário na hipótese em que os pagamentos foram realizados de forma episódica. Neste particular, transcrevo a ementa abaixo:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2004

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório

e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

SALÁRIO-UTILIDADE. TEORIA FINALÍSTICA.

As utilidades fornecidas para o trabalho não possuem natureza salarial, ao passo que as utilidades fornecidas pelo trabalho possuem a natureza de salário indireto (salário-utilidade) e devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

PAGAMENTO EFETUADO A TÍTULO DE ABONO ÚNICO.

Abonos salariais únicos com caráter estritamente indenizatório não havendo substituição de eventual aumento salarial, está abarcada pelo art. 28, § 9º, “e”, item 7, da Lei 8.212/91, não incidindo contribuição previdenciária. No caso em exame, não há nenhum requisito para descaracterizar o abono único e fazer com que incida contribuição previdenciária sobre tal verba.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28). (2401-010.355, 15586.001976/2008-07, Matheus Soares Leite, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, Quarta Câmara, Segunda Seção de Julgamento, 05/10/2022, 27/10/2022).

Cumprido destacar o trecho da fundamentação em que foi especificado o motivo de se considerar o tal abono único pago como parcela não salarial, notadamente a ausência de habitualidade, nos termos abaixo:

Decorrem desse conceito três requisitos necessários para que as parcelas pagas ao empregado configurem salário: obrigatoriedade em decorrência da relação jurídica estabelecida, contraprestação pelo serviço prestado e a habitualidade do seu pagamento.

No presente caso, entendo que, em relação ao ABONO ESPECIAL DE NATAL – COD 136, a incidência tributária deve ser afastada, por ser considerado abono único, concedido uma única vez, dentro do ano-calendário de 2003, portanto, sem habitualidade, infringência esta não demonstrada pela fiscalização, sobretudo considerando que a motivação do lançamento, neste particular, foi genérica.

Seria necessário, portanto, que o pagamento ocorresse de forma não habitual para que fosse caracterizado como episódico e, assim, ser excluído da base de cálculo tal como

pretendido pela Recorrente. Ocorre que os pagamentos são mensais, razão pela qual não seriam episódicos e, assim, as parcelas devem ser incluídas no salário de contribuição.

A DRJ, inclusive, bem tratou da matéria, conforme se verifica dos fundamentos abaixo aos quais adiro, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I, do RICARF:

Do exame dos requisitos para o caso em exame, mesmo que se ultrapassasse interpretação restritiva estabelecida no Código Tributário Nacional e considere satisfeito, a previsão legal por equivalência da Resolução da Câmara e a desvinculação do salário, não resta atendido o requisito da vedação à habitualidade, pois o quadro fático probatório revela a eventualidade da verba paga, pois o abono foi pago pelo período contínuo de 01/01/2007 a 31/10/2010. (fls. 425-426)

Inclusive, destaca-se que a Recorrente alega genericamente que o pagamento poderia ser suprimido a qualquer tempo, como se isso fosse suficiente para superar a habitualidade mensal de seu pagamento, como exemplificativamente se verifica com relação ao Servidor Adilson Fernando Siena, que recebeu em diversos meses sucessivos, em 07/2006 (fl. 84), 08/2006 (fl. 88), 09/2006 (fl. 92), 10/2006 (fl. 96), 11/2006 (fl. 100), questão que se repete com os demais servidores listados.

Assim, entendo que o pagamento da verba em habitualidade caracteriza remuneração, de modo que a parcela deve ser ofertada à tributação, o que leva à improcedência deste capítulo recursal.

Dos pedidos subsidiários

Do Fator de Ajuste Previdenciário adotado

A Recorrente alega de forma genérica que houve majoração do FAP declarado pela Câmara, eis que nas competências de 09 e 10/2010 teria declarado alíquota de 0,5, não de 0,8386.

Neste particular, é importante destacar que se tratar de uma alegação sem embasamento em provas ou mesmo em preceitos legais.

Isso, pois a partir de janeiro de 2010, foi acrescido ao cálculo das contribuições destinadas ao custeio dos benefícios concedidos em função do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT o Fator Acidentário de Prevenção – FAP.

Assim, com uma finalidade extrafiscal, passou-se a utilizar o FAP, que se vale de critérios individuais do contribuinte para que fosse apurada a base de cálculo das contribuições devidas, conforme se verifica do artigo 202-A, do Decreto nº 3.048, de 1999.

Art. 202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do art. 202 serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP.

§ 1º O FAP consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal, a ser aplicado à respectiva alíquota.

§ 2º Para fins da redução ou majoração a que se refere o caput, proceder-se-á à discriminação do desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, a partir da criação de um índice composto pelos índices de gravidade, de frequência e de custo que pondera os respectivos percentis com pesos de cinquenta por cento, de trinta cinco por cento e de quinze por cento, respectivamente.

§ 5º O Ministério da Previdência Social publicará anualmente, sempre no mesmo mês, no Diário Oficial da União, os róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por Subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE e divulgará na rede mundial de computadores o FAP de cada empresa, com as respectivas ordens de frequência, gravidade, custo e demais elementos que possibilitem a esta verificar o respectivo desempenho dentro da sua CNAE-Subclasse.

Destaca-se que o FAP utilizado pela fiscalização encontra-se explicitado à fl. 40 e se trata de um índice individualizado, sendo certo que competia à Recorrente demonstrar que deveria ser adotado o fator de 0,5 e justificada sua utilização, o que não ocorreu neste caso.

Como bem relatou a DRJ, não conta dos autos qualquer informação de que a Recorrente tenha apresentado procedimento próprio tendente à revisão do FAP e tenha sido proferida decisão favorável. Isso, pois questionamentos quando ao patamar do FAP aplicável devem ser formulados perante o órgão competente da previdência social, conforme reiterada jurisprudência administrativa:

(...) FAP. QUESTIONAMENTO. COMPETÊNCIA. Questionamentos relativos ao FAP devem ser formulados perante o órgão competente do Ministério da Previdência Social, não perante o CARF, que não possui tal atribuição." (Acórdão 2301-009.179, Processo 15504.730894/2013-95, Relatora: Letícia Lacerda de Castro, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, sessão de 08/06/2021, publicação em 19/07/2021).

Assim, ante a incompetência do CARF para rever o índice FAP adotado, que é indicado pela fiscalização, é evidente a improcedência deste capítulo recursal.

Demais divergências

As alegações com relação às demais divergências são tão genéricas quando à já analisada com relação à incorreção do FAP. Neste particular, destaco que a Recorrente tão somente alega que existem erros na apuração fiscal, mas não especifica e indica quais rubricas se referem a qual alegação, sendo certo que possuía elementos para tanto, já que o lançamento foi realizado com base nas informações prestadas à fiscalização ante a divergência das folhas de pagamento com as GFIPs transmitidas.

As alegações são as seguintes:

Dentre os equívocos constatados no cálculo elaborado pela Receita estão:

- a) as bases de cálculo e contribuições devidas sobre férias, parcela/segurados, não foram considerados nos cálculos das diferenças. Nesse aspecto, já está sedimentada na jurisprudência a impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre férias dos segurados, pois só pode incidir sobre parcelas incorporáveis ao salário do servidor;
- b) as bases de cálculo e contribuições referentes às folhas correspondentes à exoneração de servidores, não foram consideradas nos cálculos de diferenças;
- c) a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, difere em R\$ 1.000,00 no mês de competência 9/2007;
- d) as contribuições previdenciárias a cargo da empresa diferem no percentual referente ao FAP, meses de competência 9 e 10/2010, cuja alíquota declarada pela Câmara foi de 0,5 e não 0,8386;
- e) as deduções a título de salário-maternidade foram informadas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social —GFIP”, conforme o salário de contribuição das servidoras afastadas (não somados os valores do abono de R\$ 500,00), o que será corrigido por ocasião da apresentação das declarações retificadoras. (fl. 455)

Estes mesmos pontos foram suscitados em impugnação e enfrentados pela DRJ, nos termos abaixo:

O defendente contesta alguns pontos pela ocorrência de erros na apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária lançada, que serão analisados correspondentemente aos itens impugnados:

a) A defesa alega que as bases de cálculo e contribuições devidas sobre férias, parcela/segurados, não foram considerados nos cálculos das diferenças, mas verifica-se que a auditoria fiscal obteve os dados de remuneração e rubricas dos documentos administrativos do sujeito passivo, conforme amostras de (Folha de Pagamento (fl. 293-338), que foram consolidados no relatório denominado PLANILHA I - ABONO: SALARIO DE CONTRIBUIÇÃO E DESCONTO - P/SEGURADO (fl. 84-292).

Da análise dos aspectos quantitativos confirma-se que somente houve acréscimo do valor do ABONO constantes em folha de pagamento mensal com apuração automática do valor da Contribuição do Segurado incidente sobre Salário mensal com adição do ABONO, sobre a qual não cabe nenhum reparo.

b) Conforme já exposto, consta relatórios com discriminação individualizada dos empregados, cuja eventual exoneração do cargo e correspondente pagamento indevido deveria ser apontados especificamente pela defesa, visto que o lançamento se baseou em dados extraídos de documentos apresentados pelo sujeito passivo.

c) Analisou-se a competência impugnada e não se identificou o equívoco apontado que deveria ser detalhado especificadamente.

d) O questionamento sobre o FAP foi analisado em tópico anterior.

e) Da mesma forma, eventual ocorrência de salário maternidade deveria ser impugnado especificamente já conforme expendido em alíneas anteriores, com a ressalva que o benefício de salário maternidade integra o salário de contribuição para todos os fins. (fls. 429-430)

Sobre o ponto e, cumpre destacar que os tribunais superiores firmaram entendimento de que não incide contribuição previdenciária sobre o salário maternidade. Ocorre que este não é objeto da lide, eis que o lançamento foi realizado com base na inclusão no salário de contribuição dos abonos pagos com habitualidade por parte da Recorrente a segurados obrigatórios.

Assim, com base nos fundamentos da DRJ e comentários acima lançados, entendo pela improcedência deste capítulo recursal.

Da aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 78)

A Recorrente alega, de forma sucinta, que, com a procedência dos demais pedidos, restaria prejudicada a aplicação da multa por não existir débito e que há *bis in idem* pela cobrança de multa de ofício cumulada com multa por descumprimento de obrigação acessória.

Entendo que não possui razão em nenhum dos pontos. Isso, pois o encaminhamento de voto é pela improcedência do Recurso Voluntário, de modo que entendo

pela exigência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de abono mensal omitidos em GFIP. Assim, não há questionamento quanto à existência da infração pela sua vinculação à obrigação principal.

A penalidade em comento está capitulada no artigo 32, inciso IV, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável às hipóteses e que o contribuinte que apresentar declaração GFIP com dados incorretos ou com omissões incorrerá no pagamento de multa calculada com base no grupo de informações omitidas, sendo que o valor mínimo é de R\$ 500,00.

Considerando que o valor de informações omitidas pela Recorrente foi abaixo do mínimo, aplicou-se multa de R\$ 500,00 por competência de apuração, o que totalizou R\$ 3.500,00, sem qualquer irregularidade.

Embora a Recorrente alegue *bis in idem*, a multa decorre do descumprimento de obrigação acessória não se confunde com a multa aplicada no lançamento de ofício, visto que possuem fundamentos legais distintos, sendo que a última se encontra prevista no artigo 43, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, e decorre da formalização da exigência de crédito tributário omitido. Não há identidade entre as condutas que resultam na penalidade, ainda que a omissão do fato gerador em GFIP tenha levado à necessidade de se realizar o lançamento de ofício, do que não se extrai *bis in idem*.

Assim, entendo pela improcedência deste capítulo recursal.

Não obstante, embora não seja esta a insurgência da Recorrente, tenho que a fiscalização ao comparar as multas devidas na sistemática anterior e atual, procedeu incorretamente no cômputo da penalidade. Veja-se o trecho da metodologia transcrito abaixo:

2. PLANILHA COMPARATIVA DE CÁLCULO

Ao se examinar a coluna “MULTA MENOS SEVERA”, poderemos encontrar quatro diferentes situações, que são:

- a) “ANTERIOR” – o débito da competência foi lavrado considerando-se a multa de mora de 24% ou 12% calculada sobre o montante da contribuição previdenciária devida, inclusive compensação indevida, somada com os Autos de Infração com códigos de fundamentação legal 67, 68 e 69, quando existentes;
- b) “ATUAL” – o débito da competência foi lavrado considerando-se a multa de ofício de 75% e ou a multa de mora por compensação indevida, calculada com a alíquota de 0,33% ao dia, limitada a 20%, somada com os Autos de Infração com códigos de fundamentação legal 77 e 78, quando existentes; (...) (fl. 88)

Esta matéria veio a ser debatida no âmbito do CARF sobretudo em razão do cancelamento da Súmula CARF nº 119, que previa a metodologia de soma da multa de ofício e

multas por descumprimento de obrigação acessória após o STJ ter pacificado a compreensão acerca da interpretação da aplicação retroativa da redução da penalidade, questão que foi incluída pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em lista de dispensa de contestar ou recorrer, nos termos abaixo:

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. **Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte.** O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN. Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg nº REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS. Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME , Parecer SEI Nº 11315/2020/ME
*Data da inclusão: 12/06/2018

Em síntese, como destaca o Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, nos autos do acórdão nº 9202-010.951, um dos paradigmas para a edição da Súmula CARF nº 196, tem-se que a multa está limitada a 20%, sem que seja somada à multa de ofício de 75% e as multas por descumprimento de obrigações acessórias, nos termos da fundamentação abaixo transcrita:

Do cenário noticiado pela Fazenda Nacional, notadamente em relação ao posicionamento já pacificado no âmbito do STJ, extrai-se que no lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, a multa lavrada com espeque no hoje revogado artigo 35 deveria ser comparada com aquela resultante de sua nova redação, é dizer, limitada a 20%, já que, segundo entende aquela corte, a multa de ofício no lançamento de tais contribuições só passou a existir com o advento daquela MP 449/08. Em outras palavras: a multa de 75% incidiria apenas em relação aos lançamentos efetuados após a sua vigência.

Desta forma, considerando que este auto de infração visa exigir fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 11.941, de 2009, é imperioso que seja realizada nova comparação à luz da metodologia fixada na Súmula CARF nº 196, que contém a seguinte redação:

Súmula CARF nº 196

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

A Súmula é de observância obrigatória, passível de ser suscitada de ofício pelo julgador por ser matéria de ordem pública, o que leva ao parcial acolhimento do pleito para que seja realizado o recálculo das penalidades com base na Súmula CARF nº 196, até a competência de novembro de 2008, inclusive.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, com exceção das alegações de inconstitucionalidades, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para determinar aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20% até a competência de novembro de 2008 inclusive; e para aplicação da retroatividade benigna da multa para a obrigação acessória, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09 até a competência de novembro de 2008, inclusive.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura

ACÓRDÃO 2202-011.251 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11634.720295/2011-65

DOCUMENTO VALIDADO