



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



**Processo nº** 14479.000067/2007-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2401-007.791 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 8 de julho de 2020  
**Recorrente** SABO INDUSTRIA E COMERCIO DE AUTOPEÇAS LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/12/2003

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRAZO DECADENCIAL.

Súmula CARF 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

CONTRIBUIÇÕES SEGURADOS EMPREGADOS. OBRIGAÇÃO RECOLHIMENTO.

Nos termos do artigo 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212/91, a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações e recolher o produto no prazo contemplado na legislação de regência.

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. NÃO INFORMAÇÃO DOS FATOS GERADORES. SUBSISTÊNCIA.

Em decorrência da não comprovação de entrega de GFIP com todos os fatos geradores, cujo fundamento legal é o artigo 32, inciso IV, § 5º da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 284, inciso II do Regulamento da Previdência, aprovado pelo Decreto 3.048199, é cabível a aplicação da multa.

PENALIDADES. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. RETROATIVIDADE BENIGNA. PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB Nº 14, DE 2009.

Para efeito de retroatividade benigna em matéria de penalidade no lançamento de contribuições previdenciárias, com aplicação da multa mais favorável ao autuado, o cálculo será efetuado em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência até a competência 11/2001 e determinar o cálculo da multa em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Matheus Soares Leite, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Rodrigo Lopes Araújo, Andréa Viana Arrais Egypto, André Luís Ulrich Pinto (Suplente Convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II - SP (DRJ/SPOII) que, por unanimidade de votos, julgou procedente a autuação, mantendo o Crédito Tributário exigido, conforme ementa do Acórdão nº 17-21.769 (fls. 175/189):

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2007 a 30/06/2007

#### **AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.**

Constitui infração de obrigação acessória a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias

#### **NATUREZA SALARIAL DOS ABONOS.**

As remunerações pagas e/ou creditadas a título de abono, não expressamente desvinculada do salário através de lei, integram o salário-de-contribuição para fins previdenciários.

#### **CONTRIBUIÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.**

Tem a empresa obrigação de declarar em GFIP as contribuições dos contribuintes individuais a seu serviço.

#### **MULTA.**

A multa administrativa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista em lei, aplicada nos estritos termos legais, não possui efeito de confisco. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade não possuem o condão de substituir a vontade da lei pela vontade do julgador ou do intérprete.

Lançamento Procedente

O presente processo trata do Auto de Infração DEBCAD n.º 37.013.533-4 (fls. 03/13), consolidado em 18/06/2007, relativo ao Período de Apuração 01/01/1999 a 31/12/2003, que lançou contra o contribuinte Crédito Tributário no montante de R\$ 373.536,16, referente à multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 284, inciso II do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/199, atualizado nos termos do art. 8º da Portaria MPS n.º 142, de 11/04/2007, correspondente a 100% do valor devido relativo à contribuição apurada sobre os fatos geradores não declarados, limitada, por competência, aos valores previstos no § 4º do art. 32 da Lei 8.212/91. (em função do número de segurados da empresa).

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 29/61), temos que:

1. A empresa Sabó Sistemas Automotivos Ltda. foi totalmente incorporada em 19/07/2002 pela empresa Sabó Indústria e Comércio de Autopeças Ltda., que, como sucessora, responde pelas faltas cometidas pela empresa incorporada;
2. O presente Auto de Infração envolve as infrações cometidas pelas duas empresas: Sabó Indústria e Comércio de Autopeças Ltda. e Sabó Sistemas Automotivos Ltda.;
3. A Sabó Sistemas Automotivos Ltda. apresentou GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social sem informar:
  - a. Abonos concedidos aos empregados contratados por prazo indeterminado, parte empresa, no período de 12/1999 a 03/2000, 06/2000 a 07/2000, 12/2000 a 02/2001, 12/2001 e 02/2002;
  - b. Abonos concedidos aos empregados contratados por prazo determinado, parte empresa no período de 12/1999; 02/2000, 03/2000, 06/2000, 12/2000, 01/2000, 12/2001 e 02/2002;
  - c. Pagamentos efetuados aos contribuintes individuais (autônomos), parte empresa, no período de 12/1999, 03/2000 a 07/2002;
  - d. Retiradas pró-labore, parte empresa, no período de 01/2000 a 05/2000;
4. A Sabó Indústria e Comércio de Autopeças Ltda. apresentou GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social sem informar:
  - a. Abonos concedidos aos empregados contratados por prazo indeterminado, parte empresa, no período de 02/2000, 12/2000, 01/2001, 10/2001, 12/2001, 10/2002, 11/2002 e 10/2003;
  - b. Abonos concedidos aos empregados contratados por prazo determinado, parte empresa, no período de 10/2002 e 11/2002;
  - c. Pagamentos efetuados aos contribuintes individuais (autônomos), parte empresa, no período de 01/1999 a 04/1999, 08/1999 a 12/1999, 02/2000 a 07/2000, 04/2001 a 06/2001, 09/2001 a 12/2001, 06/2002 e 08/2002 a 11/2003;

- d. Retiradas pró-labore, parte empresa, no período de 01/1999, 03/1999, 04/1999, 06/1999, 11/2002 e 04/2003 a 12/2003;
  - e. Pagamentos efetuados aos contribuintes individuais (autônomos), parte segurados não descontada, no período de 04/2003 a 12/2003;
  - f. Retiradas pró-labore, parte segurados não descontada, no período de 04/2003 a 10/2003;
5. O cálculo da multa encontra-se detalhado no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fls. 37) e nos seus anexos nas fls. 39 a 61, notadamente as planilhas 7 e 8;
  6. A Multa aplicada em função do limite do número de segurados por cada empresa separadamente:
    - a. Sabó Sistemas Automotivos Ltda., equivalente a R\$ 171.339,56;
    - b. Sabó Indústria e Comércio de Autopeças Ltda., equivalente a R\$ 202.196,60.

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração, pessoalmente, em 18/06/2007 (fl. 03) e, em 17/07/2007, apresentou tempestivamente sua Impugnação de fls. 63/69, instruída com os documentos nas fls. 71 a 170.

O Processo foi encaminhado à DRJ/SPOII para julgamento, onde, através do Acórdão nº 17-21.769, em 27/11/2007 a 11ª Turma julgou no sentido de considerar procedente o crédito constituído no Auto de Infração.

O contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/SPOII, via Correio, em 22/02/2008 (AR - fl. 193) e, inconformado com a decisão prolatada, em 20/03/2008, tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 201/209, onde se insurge de forma genérica contra o lançamento e, de forma específica, alega que o Abono pago não pode ser tratado como salário uma vez que, de acordo com a Convenção Coletiva, trata-se de “Abono Pecuniário para Ajuda, de Custo, nos termos de que trata a letra “j”, inciso “v”, parágrafo 9º, art. 214 do Decreto 3.048/99 (...)”.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

## **Juízo de admissibilidade**

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

## **Decadência**

Trata o presente processo da exigência de multa por não ter a empresa informado em GFIP todos os fatos geradores das contribuições sociais devidas.

Embora a Recorrentes não tenha se pronunciado acerca da decadência em seu Recurso Voluntário, por ser matéria de ordem pública, que transcende aos interesses das partes, pode ser apreciada de ofício pelo julgador, razão porque passo à análise.

O crédito tributário se refere aos períodos, não contínuos, de 01/1999 a 12/2003.

Como trata os presentes autos de multa por descumprimento de obrigação acessória, a contagem do prazo decadencial deve levar em conta o disposto do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, conforme verbete da Súmula CARF nº 148, nos seguintes termos:

### **Súmula CARF 148**

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Como o lançamento se efetivou com a ciência do contribuinte em 18/06/2007, o crédito tributário lançado encontra-se fulminado pela decadência até a competência 11/2001.

## **Mérito**

O presente processo trata da multa por não ter a empresa informado em GFIP todos os fatos geradores das contribuições sociais devidas, nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º da Lei 8.212/91, combinado com o artigo 284, inciso II do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Assim, para que seja verificada a subsunção dos fatos à penalidade estabelecida na norma, necessário se faz a verificação que efetivamente ocorreu o fato gerador que torna válida a incidência da multa tributária.

A Recorrente se insurge, especificamente, apenas com relação aos fatos geradores decorrentes dos pagamentos efetuados pela empresa aos segurados empregados a título de “abono”, em razão de acordo salarial firmado em Convenção Coletiva de Trabalho, razão porque passamos à análise do mesmo.

A Recorrente assevera que o texto da Convenção Coletiva de Trabalho é inequívoco ao dispor acerca do “Abono Pecuniário para Ajuda de Custo, nos termos de que trata a letra “j”, inciso “v”, parágrafo 9º, art. 214 do Decreto 3.048/99(...)”, motivo porque, referido abono não o pode ser tratado como verba tributável, tendo em vista o caráter eminentemente não salarial atribuído pela própria Convenção Coletiva.

Consoante se verifica dos autos, o cerne da questão dos fatos geradores trazida à baila, gira em torno da incidência, ou não, das contribuições sociais sobre valores pagos a título de “Abono”, considerados como salário de contribuição pela fiscalização e definidos na Convenção Coletiva de Trabalho como “abonos pecuniários para ajuda de custo”.

Inicialmente, cabe ressaltar que os acordos e convenções coletivas de trabalho não detêm o poder de alterar a definição legal do fato gerador de contribuição para a Seguridade Social, nos termos do artigo 114 e 123 do Código Tributário Nacional:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Nesse contexto, cabe ao Fisco investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico tributável, nos termos determinados pelo artigo 142 do CTN que assim dispões:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Cabe ainda destacar o disposto nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, indispensáveis ao deslinde da lide em debate, in verbis:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações acessórias

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.

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

Nesse diapasão, com base nas premissas inseridas nos dispositivos legais acima referidos, passamos à análise do caso concreto, em face da configuração do abono concedido por força da Convenção Coletiva de Trabalho aos trabalhadores, como salário de contribuição pela fiscalização.

Inicialmente, cabe destacar o que determina a Consolidação das Leis do Trabalho a esse respeito:

Art. 457 Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953).

A Lei nº 8.212 estabelece em seu artigo 28 o que deve ser considerado salário de contribuição, trazendo no § 9º os pressupostos legais para que determinada remuneração não se caracterize como salário de contribuição, vejamos:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente

prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

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

e) as importâncias:

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

Na mesma toada, o Decreto n.º 3.048/99 assim estabelece:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

V - as importâncias recebidas a título de:

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei;

Cabe à empresa a arrecadação e recolhimento do tributo devido, nos seguintes termos:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei n.º 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;

Com efeito, de acordo com o que preceitua o Parecer PGFN n.º 2114/2011 "o abono previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, sendo desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não sofre a incidência de contribuição previdenciária."

Observe-se que a fundamentação do Parecer teve lastro na jurisprudência do STJ, colacionando os seguintes excertos de votos desse tribunal:

2. A Primeira Turma deste STJ entendeu que "considerando a disposição contida no art. 28, § 9º, 'e', item 7, da Lei 8.212/91, é possível concluir que o referido abono não integra a base de cálculo do salário de contribuição, já que o seu pagamento não é habitual - observe-se que, na hipótese, a previsão de pagamento é única, o que revela a eventualidade da verba -, e não tem vinculação ao salário".

(REsp 819.552/BA, Min. Luiz Fux, rel. p. acórdão Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 02.04.2009).

Ora, considerando a disposição contida no art. 28, § 9º, 'e', item 7, da Lei 8.212/91, é possível concluir que o referido abono não integra a base de cálculo do salário de contribuição, já que o seu pagamento não é habitual - observe-se que, na hipótese, a previsão de pagamento é única, o que revela a eventualidade da verba -, e não tem vinculação ao salário - note-se que, no caso, o benefício tem valor fixo para todos os empregados e não representa contraprestação por serviços, tendo em vista a possibilidade dos empregados afastados do trabalho também receberem a importância. Nesse contexto, é indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre as importâncias recebidas a título de "abono único" previstas na cláusula acima referida.

(STJ, REsp 819.552/BA, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/ acórdão Teori Albino Zavascki, DJe 18/5/2009)

Note-se, portanto, que o entendimento jurisprudencial é o de que a exclusão do abono do salário-de-contribuição depende da desvinculação do salário e da eventualidade da verba.

No entanto, conforme se verifica no DAD - Discriminativo Analítico de Débito e nas Convenções Coletivas de Trabalho, os abonos foram pagos em várias competências (competências de 12/99, 01/00; 02/00; 03/00; 06/00; 07/00; 12/00, 01/01, 02/01; 12/01 e 02/02), o que demonstra a habitualidade dos mesmos.

Assim, a autoridade lançadora considerou os pagamentos realizados pela empresa aos segurados empregados como remuneração, nos termos do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, em virtude da natureza remuneratória das verbas concedidas.

O contribuinte se insurge de forma genérica contra o lançamento, não se desincumbindo do ônus de comprovar, com documentação hábil e idônea, que as verbas concedidas aos segurados empregados se enquadrariam em uma das hipóteses previstas no § 9º, do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91, de maneira a rechaçar a tributação imputada.

Dessa forma, os abonos pagos devem ser considerados salário de contribuição.

## **DA MULTA APLICADA**

A multa aplicada está em consonância com o disposto no artigo 32, inciso IV, § 5º da Lei 8.212/91, nos termos da redação conferida à época dos fatos geradores, senão vejamos:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

Dessa forma, ressaí totalmente subsistente o lançamento.

No entanto, a partir da Medida Provisória (MP) n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que alterou a legislação previdenciária, inclusive no tocante às penalidades pelo descumprimento de obrigação tributária, para efeito de avaliação da retroatividade da lei mais benéfica em matéria de penalidade, há entendimento pacificado no âmbito deste Conselho Administrativo, conforme o enunciado da Súmula abaixo relacionada:

Súmula CARF n.º 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Dessa forma, há de se aplicar a retroatividade benigna em matéria de penalidade nos lançamentos de ofício relacionados às exigências de contribuições previdenciárias, e da multa correlata pela falta de declaração dos fatos geradores em GFIP, com aplicação de sanção pecuniária mais favorável ao autuado, que será implementada a partir de cálculo efetuado em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 4 de dezembro de 2009, no momento do pagamento ou do parcelamento dos débitos.

### **Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para declarar a decadência até a competência 11/2001 e determinar o cálculo da multa em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto