



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15215.720058/2013-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.161 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2023
Recorrente CELULOSE NIPO BRASILEIRA S A - CENIBRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALORES PAGOS PELO EMPREGADOR A TÍTULO DE ABONO ÚNICO. INDENIZAÇÃO. ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. HABITUALIDADE.

Configurada vinculação à remuneração do trabalhador ou pago com habitualidade, o abono único, mesmo que previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, sofre a incidência de contribuição previdenciária.

MULTA. CONFISCATORIEDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não pode se pronunciar sobre a confiscatoriedade de qualquer multa, dado que isto implicar na não aplicação de lei e o Conselho é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Conforme o Auto de Infração **DEBCAD 37.391.347-8** (fl. 2), datado de 08/04/2013, o valor lavrado foi de R\$ 1.433.973,38. Nos Fundamentos Legais do Débito (fl. 11 a 13) constam, para as competências de 01 a 12/2008, Contribuição da Empresa sobre a Remuneração de Empregados, Contribuição das Empresas para Financiamento dos benefícios em razão da Incapacidade Laborativa, além dos acréscimos legais de multa e juros. E, conforme o Auto de Infração **DEBCAD 37.397.681-0** (fl. 14), igualmente datado de 08/04/2013, consta valor lavrado de R\$ 367.700,09. Nos Fundamentos Legais do Débito (fl. 21 a 23), consta, para as mesmas competências, Contribuição devida a terceiros – Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE, além dos acréscimos legais de multa e juros. Finalmente, o **DEBCAD 37.391.346-0** no valor de R\$ 60.108,30 pelo descumprimento de obrigações acessórias (CFL 68).

O **Relatório Fiscal** (fls. 27 a 34), datado de 08/03/2013, traz a configuração em tese de ilícito penal por omissão de informações/declaração falsa às autoridades fazendárias (item 2.3), que os lançamentos fiscais se encontram baseados nos documentos solicitados pela fiscalização, GFIP e GPS.

Quanto aos processos judiciais, observou-se que o 2000.38.00.008363-1 era relativo às contribuições previdenciárias *calculadas com base nas Notas Fiscais emitidas por Cooperativas de Trabalho*, e que o contribuinte estava efetuando depósito judicial dos valores calculados; que o 2006.38.14.005373-7 era relativo à forma de recolhimento da cota patronal *para que seja sobre a folha de pagamento*; e o 2009.38.13.001112-3 era relativo ao não recolhimento das contribuições patronais sobre o aviso prévio indenizado – neste caso foi deferida liminar para que a empresa não fosse obrigada a recolher.

Ainda, pela contabilidade apresentada no SPED, conforme o Relatório Fiscal, não foi possível identificar os pagamentos efetuados a pessoas físicas.

Para verificação das bases de cálculo da contribuição previdenciária, a empresa esclareceu que todos os pagamentos efetuados a pessoas físicas transitam obrigatoriamente na conta 20100002 (Contas a pagar serv./fornec. Nacionais PF) – Anexo DECL, e apresentou arquivo magnético onde constam os lançamentos da conta com maior clareza do que os registrados nos Livros Diário e Razão (item 2.6.2).

E conforme item 2.6.3 (fl. 30), os fatos geradores apurados através da contabilidade e das folhas de pagamento apresentadas pela empresa foram comparados com os valores declarados na GFIP antes do início do procedimento fiscal. Constataram-se, então, incorreções: divergência entre valores lançados em folha de pagamento e não declarados em GFIP (2008 e 2009) e desconsideração de verbas que deveriam compor a base de cálculo (2008 e 2009).

O Relatório também traz o **DEBCAD 35.753.447-6** (CFL 68) e demonstra a comparação das multas de ofício pelas infrações relativas à GFIP (fls. 136 a 137).

A Celulose Nipo-Brasileira S/A - CENIBRA **colacionou** (fls. 150 a 153) documentos em 25/01/2013, e também argumentou que o prazo para lançamento dos valores referentes ao INSS já havia expirado (prescrição).

Consta nos autos o registro de movimentação até 05/04/2001 (fl. 469-470) do Processo 2000.38.00.008363-1 (nova numeração 0008299-47.2000.4.01.3800) e consulta

processual em 14/03/2013 do mesmo processo, com última movimentação “Sobrestado aguardando julgamento de Recurso Representativo da Controvérsia no STF”. Consta também pesquisa em 15/03/2013 (fl. 477) do Processo 2006.38.14.005373-7, com última movimentação “Conclusão para relatório e voto”. Quanto ao processo 2009.38.13.001112-3, que gerou a liminar citada anteriormente, consta (fl. 481-483) pesquisa processual em 15/03/2006. A Decisão anexada do Mandado de Segurança (fl. 484 a 490) trata da incidência da contribuição social sobre o aviso prévio indenizado que foi pago pela empresa a seus funcionários em virtude de dispensa sem justa causa. Dado o entendimento de que não há a incidência da contribuição por terem natureza indenizatória, e não salarial, deferiu-se a liminar, em decisão interlocutória datada de 25/03/2009. Pelo Relatório de Acompanhamento Judicial, consta (fl. 491, datado de 20/03/2013) que o Recurso estava sobrestado, aguardando julgamento dos REs 565.160/SC e 593.068/SC.

O Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF consta em fl. 521.

Cientificado em 12/04/2013, o contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 526 a 557) em 14/05/2013 requerendo o cancelamento dos DEBCADs 37.391.346-0, 37.391.347-8 e 37.397.681-0, alegando pela não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos e/ou creditados a título de abono (indenização) e, subsidiariamente, redução da multa. Os argumentos, adianta-se, foram repisados no Recurso Voluntário.

No **Acórdão 01-29.092** – 5ª Turma da DRJ/BEL, em Sessão de 28/04/2014 (fl. 653 a 665) a Impugnação foi julgada improcedente. Entendeu-se que o julgador administrativo não pode julgar questões de inconstitucionalidade (questão da multa confiscatória) e que as provas que lastreavam a defesa eram insuficientes para refutar a alegação contrária ao não cumprimento de obrigações acessórias.

Em relação aos lançamentos sob a rubrica “Indenização Cláusula Acordo”, a DRJ entende que o enquadramento realizado pela fiscalização (como remuneração e não indenização) está correto, pois a sistemática utilizada no Decreto é a de sempre *qualificar* a indenização (*compensatória, por tempo de serviço, por despedida sem justa causa*). E nesse sentido deverá haver a expressa previsão legal para que a verba paga não se integre ao salário-de-contribuição.

(fl. 662) A tentativa da impugnante em qualificar esta verba litigiosa como abono não alcançará êxito, pois, **não há nos autos provas que se trata de um abono, desvinculado do salário e não habitual**. Pelo contrário, os indícios existentes nos autos convergem em outra direção. O próprio Acordo Coletivo é expresso em vincular esta remuneração ao salário dos trabalhadores, mais precisamente “a 90% (noventa por cento) do salário nominal líquido, devidamente corrigido pelo reajuste previsto na Cláusula Segunda deste acordo”. Ademais os próprios lançamentos, AI 37.391.347-8 e 37.391.681-0, circunscritos a 2008, tributam esses pagamentos realizados em três competências de 2008: 09/2008 a 11/2008.

Argumenta, por oportuno, que a própria verba substituída pela “indenização” tinha natureza tributável (educação de nível superior).

Quanto ao DEBCAD 37.391.346-0, em que a empresa deixou de registrar no campo “Remuneração” da GFIP “valores pagos ou creditados a segurados empregados, nas competências de janeiro a novembro de 2008, conforme Planilhas 001 e 002”, afirma que o lançamento é decorrência do descumprimento de obrigação acessória, e não de prejuízo aos cofres públicos.

Cientificada em 04/07/2014 (fl. 668), a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** em 15/07/2014 (fl. 671 a 693) com os seguintes pontos, já explorados em sede de Impugnação:

Inicialmente resume que a autuação é oriunda de ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias parte patronal sobre os abonos (indenização) pagos a seus empregados, conforme previsão em Acordos Coletivos de Trabalho firmado com a entidade sindical de representação dos empregados, nas competências 01/2008 a 13/2008; Terceiros; e falta de informação na GFIP dos valores pagos ou creditados a segurados empregados, nas competências de 01/2008 a 11/2008.

Preliminarmente, repete o argumento de que há ausência de indicação precisa no Auto de Infração de elementos essenciais à formação do tributo – indicar genericamente os dispositivos legais transgredidos, não especificando os pagamentos (fatos geradores) e a quais beneficiários originaram-se as diferenças autuadas pela Fiscalização.

No mérito, repete o tema da não incidência de contribuição previdenciária sobre verbas pagas a título de abonos (indenização) expressamente desvinculadas do salário, em especial ante a modificação da redação da Lei 8.212/1991 pela Lei 9.528/1997 (art. 28, I, 9º, “e”, II – não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de abono do PIS/PASEP):

(fl. 677) Resta claro, portanto, que a conotação dada à palavra abono, especificamente no que diz respeito ao abono expressamente desvinculado do salário, concedido por Acordos Coletivos, representa um plus decorrente de ato volitivo do empregador e não o próprio salário ou qualquer outra parcela contraprestativa, daí inconceber-se a incidência de contribuições previdenciárias.

(fl. 679) Inadmissível, ainda, o entendimento da i. Auditora Fiscal de que a previsão de distribuição das parcelas de abono em Acordo Coletivo afastaria o seu caráter de liberalidade. De fato, uma vez inserida em acordo ou convenção coletiva, tal disposição torna-se obrigatória. Há que se ressaltar, no entanto, que previamente à constituição do instrumento coletivo, tanto o empregador (ou sindicato patronal, no caso de convenção coletiva) quanto o sindicato profissional decidem em separado aquilo que poderá constar do Acordo Coletivo, sendo inclusive necessária uma deliberação de ambas as partes (em assembleia prévia), conferindo aos sindicatos e à própria sociedade, representatividade sobre determinado assunto.

(fl. 679-680) O caráter de obrigatoriedade ou liberalidade de uma determinada parcela deve ser entendido partindo-se da análise de sua natureza jurídica. A obrigatoriedade que poderia descaracterizar a liberalidade da concessão do abono seria decorrente, unicamente, de lei ou sentença normativa, ambos instrumentos heterônomos e que portanto configurariam verdadeira imposição, não restando às sociedades como a Recorrente a opção por não deliberar sobre a sua concessão.

Quanto ao julgamento de 1ª instância afirma que o Decreto 3.048/1999, de acordo com a redação do Decreto 3.265/1999, **exigir lei que estabeleça dissociação entre o abono e a remuneração** e que, diante de sua inexistência, restariam estas parcelas abrangidas pelo salário de contribuição, aduz que o Decreto não pode restringir as condições para a desvinculação do abono extraordinário com relação à remuneração:

(fl. 682) Inicialmente, frise-se a **impossibilidade do Regulamento da Lei n.º 8.212/91 extrapolá-la, incluindo condição à qual esta não faz menção** sendo que o disposto no art. 28 § 'e', 7º da referida lei é claro ao dispor que "os ganhos eventuais e os abonos (indenização) expressamente desvinculados do salário" não integram o salário de

contribuição, sem considerar qualquer exigência com relação ao instrumento de desvinculação da parcela ao salário.

Sobre o conteúdo legal-normativo dos acordos coletivos, tem-se que possuem força de lei entre as partes:

(fl. 687) Diante disso, mesmo se entendendo pela necessidade de lei destinada a desvincular o abono do salário, ainda assim a autuação não merece prevalecer em face do conteúdo normativo de que se revestem os acordos coletivos que expressamente procederam à desvinculação da verba ao salário dos empregados.

Sobre o descumprimento das obrigações acessórias apontadas no DEBCAD 37.391.346-0, especificamente quanto ao não recolhimento das contribuições previdenciárias devidas aos cofres do INSS correspondentes à parte patronal, discorre sobre a diferença existente entre a GFIP e o MANAD 2008, encaminhado pela própria Recorrente:

(fl. 687) Importante ressaltar, que em todos os períodos identificados os valores informados na GFIP, são superiores aos valores apurados no MANAD 2008, ou seja, resta claro que não houve qualquer prejuízo para os cofres do INSS, nem tão pouco para os segurados empregados da Recorrente, uma vez que os valores efetivamente recolhidos eram os devidos em cada período de apuração.

Também alega o caráter confiscatório da multa aplicada.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Admissibilidade

Dado que a empresa ora Recorrente foi cientificada em 04/07/2014 (fl. 668) e interpôs Recurso Voluntário em 15/07/2014 (fl. 669), tenho por respeitado o prazo recursal normatizado pelo Decreto 70.235/1972.

Quanto aos processos judiciais, as peças não contestam especificamente este Auto de Infração. Por conseguinte, não configuram concomitância com este processo administrativo, superando assim a Súmula CARF n. 01.

Vício no ato administrativo de lançamento

A clareza da motivação do ato administrativo de lançamento é configurada pela demonstração correta do fato e da norma. Com isto, viabiliza-se a ampla defesa.

O contribuinte repete em 2ª instância o argumento de que há ausência de indicação precisa no Auto de Infração de elementos essenciais à formação do tributo – afirma que não indica objetivamente os dispositivos legais transgredidos, não especifica os pagamentos (fatos geradores) e de quais beneficiários originaram-se as diferenças autuadas pela Fiscalização.

Todavia, há a especificação de todas as infrações no Auto de Infração e fatos tributários no processo administrativo. Como dito em 1ª instância (fl. 658), “depara-se, no presente processo, com Autos de Infração devidamente fundamentados e acompanhados de relatórios e planilhas que se interligam”. Mais importante, não houve cerceamento do direito de defesa – efeito mais relevante dos atos que geram nulidade.

Rejeito esta questão preliminar e, conforme o art. 59, §1º do RICARF, passo a decidir quanto ao mérito.

Contribuição previdenciária sobre verbas pagas a título de abonos

A discussão aqui resume em saber se as verbas pagas a título de abonos serão ou não parte do salário-de-contribuição.

É preciso observar, inicialmente, que – inclusive alegado pelo contribuinte –, conforme o art. 28, §9º “e” item 7 da Lei 8.212/1991, *não integram o salário-de-contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.*

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

§ 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;

Conforme a 1ª Turma do STJ decidiu no REsp 1.762.270, não incide contribuição previdenciária sobre bônus previstos em convenção coletiva *se eles forem pagos em parcela única e sem habitualidade*. O Parecer PGFN/CRJ/Nº 2144/2011 inclusive orienta a PGFN a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos sobre o tema.

Conforme o Relatório Fiscal (fl. 608), no item *b) Verificação das Folhas Pagamento (2008 e 2009)*, a empresa deixou de considerar como base de cálculo das contribuições previdenciárias uma *indenização* pela supressão de um direito previsto em Acordo Coletivo, qual seja, o reembolso escolar do terceiro grau:

a) 0073-Indenização Cláusula Acordo - conforme declaração da empresa e cópia do acordo coletivo estes valores se referem a pagamentos efetuados aos empregados devido à *supressão de reembolso escolar do terceiro grau*. A letra "m" do Parágrafo 9º do art. 214, do Decreto 3.048/99 dá amplitude considerável ao que se possa definir como verba indenizatória, mas, exige respectiva previsão legal. Não existe previsão legal para que tais valores sejam excluídos da base de cálculo.

b) 0066-Reemb semes ant 1º/2º - Reembolso educacional 1º e 2º grau considerado como base de cálculo pela empresa nas folhas de pagamento.

c) 9002 – Dif per ant a pagar – “valor considerado como base de cálculo pela empresa nas GFIP”.

d) 9003 – Dif per ant a descontar – valor considerado como abatimento da base de cálculo pela empresa nas GFIP – Planilhas 002.

Quanto ao primeiro ponto (“Indenização Cláusula Acordo”), observo que consta no Termo de Acordo Coletivo 2007/2008 (fl. 46):

1.1. A EMPRESA pagará a todos os seus trabalhadores, uma indenização correspondente a 90% (noventa por cento) do salário nominal líquido, devidamente corrigido pelo reajuste previsto na Cláusula Segunda deste acordo, devido à supressão do item 31.2.1. da cláusula trigésima primeira.

(fl. 53) 31.2.1. Farão jus ao reembolso escolar do terceiro grau no importe de 35% (trinta e cinco por cento) incidente sobre a mensalidade e/ou matrícula, quando o primeiro curso, apenas os empregados ativos na EMPRESA e admitidos até 30 de setembro de 2004, ficando garantido o benefício até a conclusão do curso para aqueles que já o recebem, bem como aqueles que vierem a se matricular até a data limite 31 de agosto de 2008, após ficará extinto o benefício para novas inclusões.

Para o contribuinte, há uma *indenização* pela supressão do reembolso escolar do terceiro grau. No Decreto 3.048/1999 (antes da redação dada pelo Decreto 10.410/2020), consta:

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

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

m) outras indenizações, desde que expressamente previstas em lei;

A *indenização* precisa ter uma expressa previsão legal – não basta que o acordo entre partes o nomeie como “indenização”. Não se configurou, aqui, indenizações expressas como “por despedida sem justa causa”, “do tempo de serviço do safrista” etc. Em não sendo indenização, resta saber se são importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário.

Para que não se integre o salário-de-contribuição, as verbas previstas em convenção coletiva devem ser pagas sem habitualidade, é dizer, não podem ser equiparáveis a salário, além da ausência de vinculação à remuneração do trabalhador.

Conforme o Parecer CRJ 2144/2011 da PGFN:

5. (...) não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição quando o seu pagamento carecer do requisito da habitualidade — o que revela a eventualidade da verba — e não se encontrar atrelado ao pleno e efetivo exercício da atividade laboral.

6. Desse modo, configurada a ausência de vinculação à remuneração do trabalhador, citada verba restará desprovida de natureza salarial, razão pela qual sobre ela não haverá incidência de contribuição previdenciária.

No momento em que o Acordo Coletivo prevê o pagamento (chamado de “indenização”) correspondente a 90% (noventa por cento) do salário nominal líquido, devido à supressão do reembolso escolar do terceiro grau no importe de 35% (trinta e cinco por cento) incidente sobre a mensalidade e/ou matrícula, se tem um **pagamento eventual**, além de **não possuir natureza salarial**.

Não é porque o pagamento tem por base o salário que o recebimento dos valores se encontra “atrelado ao pleno e efetivo exercício da atividade laboral”. O benefício não

representa contraprestação por serviços, tendo em vista a possibilidade dos empregados afastados do trabalho também receberem a importância.

Causa espécie, sem dúvida, a repetição de supressões de cláusulas nos acordos coletivos seguintes. Não cabe ocultar que consta no Termo de Acordo Coletivo 2008/2009 (fl. 628) o pagamento de “indenização” de 80% do salário nominal líquido devido a supressão (do item 40.1 da Cláusula 40 do acordo coletivo de trabalho 2.007/2.008, que diz (fl. 55) unicamente que: 40.1. A EMPRESA se compromete a exigir das EMPRESAS encarregadas da exploração da linha especial de transporte de seus empregados lotados na unidade fabril de Belo Oriente a permanecer se utilizando, exclusivamente, de ônibus com menos de 10 (dez) anos de licenciamento. Também consta (fl. 329) no Termo de Acordo Coletivo 2009/2010 que a empresa pagará a todos os seus trabalhadores, juntamente com os salários de junho de 2.010, uma “indenização” correspondente ao valor de R\$1.200,00, devido à supressão da cláusula 47.1ª do acordo coletivo de trabalho 2.008/2.009 – a saber, que a empresa se comprometeria a permanecer somando esforços com a Prefeitura de Belo Oriente, para a criação de uma escola profissionalizante, a ser instalada no município.

O que se julga aqui é o recebimento dos valores em 2008, que se perfazem nos anos seguintes, é dizer, **há habitualidade**. E não há clareza na caracterização da indenização, dado os diferentes motivos para compensação no acordo coletivo – as verbas possuem caráter de contraprestação, que são base do salário de contribuição.

Descumprimento de obrigação acessória

Em que pese o DEBCAD 37.391.346-0 apontar descumprimento de obrigações acessórias, mais especificamente sobre a diferença existente entre a GFIP e o MANAD 2008, encaminhado pela própria Recorrente, aduz o contribuinte que (fl. 687) “em todos os períodos identificados os valores informados na GFIP são superiores aos valores apurados no MANAD 2008, ou seja, resta claro que não houve qualquer prejuízo para os cofres do INSS”.

Cabe observar inicialmente que o DEBCAD em referência trata especificamente de descumprimento de deveres instrumentais, e não de valores não recolhidos. E, conforme demonstra o julgamento de 1ª instância, os valores que foram declarados em GFIP são inferiores aos valores constantes na folha de pagamento. Conforme decisão de 1ª instância:

(fl. 658-9) (...) coloca-se em destaque, para o devido exame, a primeira competência lançada no AI – DEBCAD 37.391.347-8, fl. 05, diz respeito ao montante de R\$ 23.883,23 correspondente a uma diferença, apurada no mês de 01/2008, **entre a folha digital e a GFIP, esta a menor**, conforme Planilha 001, fl. 349, referenciada no Relatório de Lançamento, fl. 37.

Não basta argumentar que os valores declarados em GFIP são superiores aos informados na folha e/ou eventualmente na contabilidade ou que esta não está correta em relação a determinados fatos, sem fazer a indicação precisa dos efeitos das incorreções em relação ao lançamento de determinada competência, matéria e valores.

As pessoas jurídicas, ao apresentarem arquivos digitais, devem seguir a forma e o prazo nos padrões do Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD, e deverão ser apresentados estabelecidos pelos órgãos de fiscalização.

Caráter confiscatório da multa aplicada

A recorrente alega que a multa cobra seria inconstitucional uma vez que confiscatória e desproporcional. Todavia qualquer entendimento diverso do que estipulado em lei implica em afastamento de sua aplicação, o que não é dado ao CARF:

Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O tema já está sumulado neste Conselho.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho