



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

**Processo n°** 15504.005323/2010-76  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-004.883 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de janeiro de 2016  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** EMCCAMP RESIDENCIAL S/A. E OUTROS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GFIP. DECLARAR TODOS OS FATOS GERADORES. DADOS NÃO CORRESPONDENTES.

É obrigação da empresa declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. ESTAGIÁRIO SEM SEGURO DE VIDA. AUSÊNCIA E COMPROVAÇÃO.

É requisito essencial para que o valor recebido a título de bolsa de estudos não integre o salário contribuição, que o contrato de estágio esteja acompanhado pelo respectivo seguro de acidentes pessoais.

BOLSA DE ESTUDOS. NÃO EXTENSÃO A TODOS OS EMPREGADOS. INCIDÊNCIA

Para ser excluído do salário de contribuição, nos termos da Lei 8.212/91, o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais deve garantir que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

PLANO DE SAÚDE. EXTENSIVO A TODOS OS EMPREGADOS. MERA DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA.

O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade os empregados e dirigentes da empresa.

Não comprovado que o benefício era estendido a todos os empregados, tais valores integram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

#### SEGURO DE VIDA EM GRUPO

Incide tributação sobre o valor relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, quando não previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e quando não disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

#### ABONO DE FÉRIAS. CONDIÇÕES IMPOSTA EM CLAUSULA CONTRATUAL OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO

A gratificação ou abono concedido sob condições de assiduidade do empregado previstas em cláusula contratual ou convenção coletiva de trabalho não possui natureza do abono previsto no art. 143 da CLT e integra o salário de contribuição.

#### CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Não é necessário comprovar a condição de segurado obrigatório da Previdência Social, tendo em vista em que na condição de contribuinte individual, enquadram-se aqueles que prestam serviço, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não.

#### GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. REQUISITOS LEGAIS.

A Lei 8.12/91 não estipula como condição para a caracterização de grupo econômico e a respectiva responsabilidade das empresas integrantes, qualquer análise da solvência da empresa principal.

O art. 30, inc IX do referido diploma legal prevê que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei, independentemente da situação de solvência.

#### APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA. ENFRENTAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

Para os casos em que o fisco já efetuou a verificação da legislação a ser aplicada para imposição da multa mais benéfica, sem que o sujeito passivo tenha manifestado qualquer inconformismo acerca desse ponto, incabível o enfrentamento de ofício da questão, por não se caracterizar como matéria de ordem pública.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS (Relator) e JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, que davam provimento parcial para recálculo da multa nos moldes do art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei

Processo nº 15504.005323/2010-76  
Acórdão n.º 2402-004.883

S2-C4T2  
Fl. 299

---

11.941/2009. Redator designado para apresentar o voto vencedor o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente.

Natanael Vieira dos Santos - Relator.

Kleber Ferreira Araújo - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo (Presidente), Kleber Ferreira Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Natanael Vieira dos Santos e João Victor Ribeiro Aldinucci.

## Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa EMCCAMP RESIDENCIAL S/A em face da decisão que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela recorrente e manteve em parte o crédito tributário referente ao descumprimento de obrigação acessória (CFL 68).

2. Segundo o relatório fiscal (fls. 6/9), a empresa deixou de informar em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência – GFIP parte da remuneração paga aos segurados empregados e contribuições individuais que lhe prestaram serviços.

3. Trata-se das verbas de natureza salarial: abono saída de férias, estagiários contratados em desacordo com a legislação, assistência médica não extensiva a todos os segurados empregados e administradores, seguro de vida em grupo não extensivo a todos os segurados empregados e administradores, pagamentos a contribuintes individuais, pagamento de curso de pós-graduação ao segurado Sérgio Correa Ribeiro e pagamento de alimentação sem inscrição no PAT.

4. Após ser devidamente intimado, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva, tendo o colegiado de primeira instância julgado improcedente a impugnação. O acórdão recorrido (fls. 145/186) restou assim ementado:

*GFIP - GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL.*

*Constitui infração à legislação a empresa apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

5. Contudo posteriormente, foi proferido novo decisório que revisa o acórdão supramencionado (189/195), com o objetivo de sanar tópico do acórdão anterior, uma vez que o acórdão substitutivo excluiu as empresas da solidariedade passiva sem observar a literalidade do §5º do artigo 152 da Instrução Normativa RFB n. 971, de 2009. Ficando repetidos os fundamentos do acórdão Substituído, à exceção da exclusão das empresas autuadas EMCCAMP EDIFICAÇÕES & TÁXI AÉREO LTDA. e CONSTRUTORA EMCCAMP LTDA do polo passivo solidário.

6. O acórdão substitutivo restou ementado nos seguintes termos:

*GFIP - GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL.*

*Constitui infração à legislação a empresa apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições.*

*INEXATIDÃO. LAPSO MANIFESTO.*

*Na ocorrência de lapso manifesto na decisão, as inexatidões deverão ser corrigidas de ofício, ou a requerimento do sujeito passivo, mediante a prolação de um novo acórdão.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

7. Após terem sido cientificadas do último acórdão (fls. 262, 263, 264), a empresa principal interpôs recurso voluntário tempestivamente (fls. 268/290), sustentando, em síntese:

- a) nulidade do processo administrativo, cerceamento do direito de defesa, vez que na decisão recorrida houve indeferimento de produção de prova;
- b) a empresa segue todas as regras contidas na Lei do Estágio, especialmente a da contratação obrigatória de seguros de acidentes pessoais para os estagiários e que as apólices foram apresentadas, contudo abrange todos os estagiários da empresa (seguro coletivo), sem especificação individual, já que todos estão cobertos pelo seguro (seguro em grupo);
- c) o pagamento de bolsas de estudo realizado pela empresa não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária;
- d) para provar o aduzido, requereu a juntada da apólice do seguro e respectiva declaração emitida pela seguradora onde consta individualmente os referidos estagiários cobertos pelo plano de seguro de acidentes pessoais, no ano de 2006, além do comprovante de pagamento relativo à apólice dos estagiários (anexos ao recurso);
- e) a assistência médica é extensiva a todos os empregados, seja na forma de plano de saúde, seja na forma estabelecida nas Convenções Coletivas de Trabalho e que há desinteresse dos empregados ao plano posto à disposição dos empregados, por ser financiado em parte por estes e que, para os empregados não abrangidos pelo plano oferecido pela empresa, há previsão específica na Convenção Coletiva sobre a prestação de assistência médica aos empregados;
- f) a assistência médica não tem caráter salarial e não integra o salário para quaisquer efeitos;
- g) o seguro de vida em grupo complementar não pode ser considerado de natureza salarial, pois não é gratuito, não é arcado individualmente pela empresa, sendo uma parcela custeada pelos próprios empregados;

h) empresa agiu de acordo com a regra constante do § 9º, letra “e”, item 6, do art. 28 da Lei 8.212, de 1991, e com a Convenção Coletiva de Trabalho, que a

vincula, quando concedeu a seus empregados o benefício de abono de férias, sendo, pois, improcedente a conclusão fiscal de que o abono não teria sido pago nos termos do art. 144 da CLT;

i) a fiscalização não comprovou a condição de contribuinte individual obrigatório do Sr. Eduardo Roberto Dutra; e

j) não há justificativa para a inclusão das empresas do grupo econômico como solidárias nas autuações, pois a recorrente mostrou-se economicamente saudável e fiel cumpridora das leis trabalhistas, previdenciárias e fiscais;

l) a decisão recorrida incorreu em ilegalidade e/ou excesso nas autuações, sendo que eventuais equívocos formais não ensejariam as autuações que lhes foram aplicadas.

8 Sem contrarrazões do fisco, os autos foram enviados para apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator.

### DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

### DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE

2. Aduz a recorrente que não foi assegurado o direito a ampla defesa e ao contraditório, vez que na decisão recorrida houve indeferimento de produção de prova.

3. Contudo, a possibilidade de realização de novas diligências para apuração dos fatos é uma faculdade do julgador, quando houver dúvida acerca dos fatos constantes nos autos.

4. Assim dispõe o art. 18, do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, *in verbis*:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.*

5. Dessa forma, não vislumbrando a necessidade de qualquer diligência para elucidação dos fatos, o julgador pode indeferir o pleito do contribuinte, sem que isto interfira de alguma forma no exercício do seu direito de defesa.

6. Segundo o Código de Processo Civil, em seu art. 333, inciso I, “*o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito*”. Assim, não suprimindo o ônus que lhe foi incumbido por disposição legal, fica facultado ao julgador deferir o pedido de produção de novas provas, o que, conforme dito acima, não é necessário para a elucidação dos fatos que envolvem o presente caso.

7. Diante disso, afasto a preliminar de cerceamento de defesa suscitada pela recorrente.

### DOS ESTAGIÁRIOS CONTRATADOS EM DESACORDO COM A LEI 6.494/77

8. Segundo a fiscalização foi constatado o pagamento a segurados tidos como estagiários, por parte da autuada, no período de 01/2006 a 10/2006, no estabelecimento centralizador e em diversas obras, relacionadas nos relatórios. Isso ocorreu, tendo em vista que

a recorrente não apresentou as apólices de seguro de acidentes pessoais para os estagiários, o que acarreta a descaracterização do contrato de estágio, conforme art. 3º da Lei 6.494/77.

9. A recorrente, por sua vez, sustenta que a empresa segue todas as regras contidas na Lei do Estágio, inclusive a contratação obrigatória de seguros de acidentes pessoais para os estagiários e foram, devidamente apresentadas as apólices. Ocorre que a apólice abrange todos os estagiários da empresa (seguro coletivo), sem especificação individual, já que todos estão cobertos pelo seguro (seguro em grupo).

10. Conforme disposto na Lei nº 8.212/91 em seu artigo 28, §9º alínea “i” que não integram o salário-de-contribuição a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei n. 6.294, de 7 de dezembro de 1977.

11. De acordo com a Lei 6.494/77, com as alterações introduzidas pela Lei 8.859/94, *verbis*:

*“Art. 4º. O estágio não cria vínculo empregatício de qualquer natureza e o estagiário poderá receber bolsa, ou outra forma de contraprestação que venha a ser acordada, ressalvado o que dispuser a legislação previdenciária, devendo o estudante, em qualquer hipótese, estar seguro contra acidentes pessoais”*

12. Conclui-se que, é requisito essencial para que o valor recebido a título de bolsa de estudos não integre o salário contribuição, que o contrato de estágio esteja acompanhado pelo respectivo seguro de acidentes pessoais.

13. Consta nos autos que apesar de devidamente intimada a recorrente não apresentou as apólices de seguros de acidentes pessoais para os estagiários e segundo relato fiscal o a seguradora (Clube PASI de Seguros), informou, em 25/02/2006, por meio eletrônico que, somente a partir da competência 11/2006 o sujeito passivo passou a enviar a relação com os nomes dos estagiários a serem incluídos na apólice de seguro.

14. No entanto em 17/05/2010 declarou de forma genérica que os estagiários listados estavam acobertados por seguros de acidentes pessoais (fls. 495/496).

15. Assim, por considerar não cumpridos os requisitos que qualificam a condição de estagiário, qual seja, a ausência de seguro de vida, correta a decisão fiscal.

#### **DO PAGAMENTO DE CURSO MBA**

16. De acordo com os autos, a fiscalização considerou os pagamentos ou créditos realizados pela empresa ao segurado empregado Sérgio Correa Ribeiro, referentes ao custeio de curso MBA Em gestão empresarial da Fundação Getúlio Vargas, como montante integrante da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

17. O art. 28, §9º, alínea “t” da Lei n. 8.212/91 determina que não integra o salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias, o valor relativo a plano educacional, que vise à educação e a cursos de capacitação e qualificação profissionais, (i) vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, (ii) não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (iii) que todos os empregados e dirigente tenham acesso ao mesmo.

18. No caso em tela a recorrente não comprovou a extensão de tal benefício à totalidade dos empregados e dirigentes, pelo contrário, não foram encontrados quaisquer pagamentos de cursos similares a nenhum outro segurado.

19. Diante disso, não cumprido o referido o requisito exigido pela legislação, integram os valores pagos a título de auxílio educação, haja vista a ausência de comprovação da extensão de tal benefício a todos os funcionários.

### **DA ASSISTÊNCIA MÉDICA NÃO EXTENSIVA À TOTALIDADE DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES**

20. Insta mencionar que somente a assistência médica cuja a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, será excluído da base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme preleciona a alínea “q”, do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91:

*Lei 8.212/91*

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

*(...).*

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

*(...).*

*q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade os empregados e dirigentes da empresa;*

21. Foi constatado pela fiscalização que a empresa oferece a parte dos segurados assistência médica por intermédio de plano de saúde. Tal pagamento não decorre de cláusulas de acordos ou convenções coletivas de trabalho, nem tampouco de programa de benefícios institucionalizado na empresa, que firmou declaração negando a existência de plano de benefícios oferecido aos empregados.

22. *In casu*, a empresa não comprovou a extensão de tal benefício à totalidade empregados e dirigentes da empresa. Segundo o relatório fiscal, pouco mais de dez por cento dos segurados empregados, em média, desfrutaram dessa assistência; destes participantes, cerca de setenta por cento estavam lotados na administração (estabelecimento centralizador).

23. Em contrapartida a empresa argumenta que a assistência à saúde era sim estendida a todos os empregados, no entanto, a baixa participação deve-se ao fato de o plano oferecido não ser totalmente gratuito e assim, uma parcela dos empregados optavam por não arcar com os ditos 50% do plano que caberia ao empregado.

24. Quanto à afirmação do Colegiado *a quo*, de que o fato do plano de saúde não ser viável a todos os empregados, já estabeleceria uma discriminação incompatível com a legislação, acredito que não seja esse o cerne da questão e tão somente a comprovação de que o plano foi ofertado a todos os empregados.

25. No entanto, carecem os autos de prova substancial de que o plano de saúde era ofertado a todos os empregados.

26. No caso da assistência médica, a legislação previdenciária prevê requisitos claros para que se aplique a norma isentiva. Dentre os requisitos estabelecidos, não há qualquer ressalva sobre o afastamento da isenção nos casos em que há extensão aos dependentes.

27. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF por reiteradas vezes se manifestou pela impossibilidade de incidência da contribuição previdenciária sobre tais valores quando demonstrado o cumprimento do requisito de abrangência do benefício a todos os empregados e dirigentes.

28. A empresa colaciona trechos de convenção coletiva de trabalho celebrada entre o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias e Administração da Construção em edificações, estradas terraplanagem, pavimentação, cimento, cal e gesso, ladrilho, elétrico e hidráulico, cerâmica, mármore e granito, olaria e produtos e artefatos de cimento de Belo Horizonte e o Sindicato da Indústria e Construção Civil no Estado de Minas Gerais (SECONCI – MG) e Convenção Coletiva de Trabalho entre o Sindicato dos Trabalhadores da Indústria e Construção Civil do Município do Rio de Janeiro (SITRACONST – RIO) e o Sindicato da Indústria da Construção Civil no Estado do Rio de Janeiro (SINDUSCON – RIO).

29. Ainda que se considerasse o texto de tais cláusulas apresentadas, nos referidos instrumentos de negociação coletiva do trabalho está previsto a assistência à saúde apenas a empregados, excluídos os diretores não empregados. Isso demonstra que ainda que se admitisse tais cláusulas para balizar a concessão do benefício aos empregados, ainda assim não restariam cumpridos os requisitos exigidos pela legislação de regência.

30. Dessa forma, não estou convencido de que o plano e assistência à saúde foi ofertado a todos os empregados, e mantenho o crédito tributário no tocante a essa rubrica.

### **DO SEGURO DE VIDA EM GRUPO COMPLEMENTAR**

31. Como decorre da análise do texto legal abaixo reproduzido, os valores pagos a título de seguro de vida complementar a alguns segurados empregados não atende às condições para não incidência de contribuições previdenciárias, uma vez que não decorre de Convenção Coletiva de Trabalho e não é extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa. Passam, portanto, a integrar os o salário de contribuição dos seus beneficiários, para todos os fins e efeitos.

No tocante a questão, assim dispõe o Decreto 3.048/1999:

*Decreto n. 3.048, de 6 de maior de 1999, in verbis:*

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

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

(...)

*XXV – o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os art. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho.*

32. O sujeito passivo, seguindo o estabelecido na cláusula 44a. da Convenção Coletiva de Trabalho, custeia seguro de vida em grupo extensivo a todos os seus segurados empregados. Ocorre que além deste seguro, no entanto, foi contratado, no período objeto deste procedimento fiscal, seguro de vida em grupo complementar para alguns engenheiros da empresa, que custeia cinquenta por cento dos valores dos prêmios pagos mensalmente, cabendo a outra parte aos beneficiários, através de desconto em folha de pagamentos (verba 094 - Seguro de Vida).

33. O relatório fiscal fundamentou o lançamento pelo fato de o seguro não estar previsto no acordo ou convenção coletiva e por esse seguro de vida complementar, o qual o empregado custeia 50% do valor total, não ter sido disponibilizado a todos os empregados, considerando assim salário de contribuição.

34. Correta a decisão a quo que manteve o lançamento. Haja vista que próprio Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99 e a Lei 8.12/91 estabelecem duas condições para que o valor pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo não integre o salário-de-contribuição: (a) seja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e (b) disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

35. Por não estarem cumpridas as condições supracitadas, mantenho o lançamento quanto a esse ponto.

#### **DO ABONO DE FÉRIAS (GRATIFICAÇÃO ASSIDUIDADE DE FÉRIAS)**

36. Refere-se este levantamento aos valores pagos ou creditados pela empresa a seus segurados empregados na folha de pagamentos, a título de ABONO DE FÉRIAS, de acordo com as Convenções Coletivas do Trabalho - CCT de 2005/2006, assinada em 05/12/2005 (com vigência entre 01/11/2005 e 31/10/2006) e de 2006/2007, assinada em 12/12/2005 (com vigência entre 01/11/2006 e 31/10/2007); está estipulada na Cláusula Trigésima-Quarta de ambas as CCT:

37. Como se constata da leitura da cláusula acima, o pagamento do referido abono está condicionado ao número de faltas que os empregados tiverem durante o período aquisitivo de férias, podendo inclusive nem ser pago, caso as faltas excedam a 3 (três) no período de apuração. Na verdade trata-se do pagamento de uma gratificação vinculada à assiduidade dos segurados empregados e não do pagamento efetuado segundo o disposto no art. 144 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

38. Os valores foram retirados das folhas de pagamentos fornecidas em meio digital pelo sujeito passivo e pagos através da verba 0143 - GRATIF. ASSID. CLAUS. 34ª DISSÍDIO.

39. Segundo o relatório fiscal, os valores pagos ou creditados pela empresa aos empregados, a título de abono de férias configuram parcela integrante do salário de contribuição, sendo base de cálculo par as contribuições devidas à Seguridade Social, nos termos do Art. 28 – inciso I, da Lei nº 8.212, de 24/07/91 c/c art. 214, incisos I, §9..., V, letra “i” e § 10 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Dec. Nº. 3.048/99.

Lei nº 8.212/91

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)."*

40. A recorrente sustenta que tal benefício não pode ser considerado de natureza salarial, pois não é gratuito, não é arcado individualmente pela empresa, ao contrário, é oneroso e não pode ser tomado como rotineiro ou habitual, considerando que pode o trabalhador optar por não participar do seguro de vida em grupo.

41. No entanto, vê-se que trata-se claramente de uma gratificação por assiduidade, não se enquadrando como abono pecuniário de que trata os artigos 143 e 144 da CLT, que faculta ao empregado converter 1/3 (um terço) do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes.

42. Sendo assim, a referida gratificação concedida ao trabalhador resta incluída no salário de contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/91.

### **DO PAGAMENTO A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS**

43. Foi constatado o pagamento ao segurado contribuinte individual Eduardo Roberto Dutra, nas competências acima citadas, sem o devido recolhimentos das contribuições previdenciárias de sua responsabilidade nos prazos legalmente estabelecidos. Os valores foram retirados dos lançamentos contábeis fornecidos pelo sujeito passivo em meio digital e encontram-se escriturados a débito da conta 3.2.02.02.011 - Serviços de Terceiros - PF. Os valores encontram-se individualizados no Relatório de Lançamentos - RL, descrito no item 6.4 e anexo a este AI.

44. Segundo a recorrente, a fiscalização comprovou a condição de contribuinte individual do indivíduo supramencionado, razão pela qual não poderia exigir que a empresa promovesse qualquer retenção previdenciária, que no caso só se configuraria desde que reconhecida a condição de segurado obrigatório.

45. Sem razão a recorrente.

4. Equivoca-se a recorrente, pois não é necessário comprovar a condição de segurado obrigatório da Previdência Social, tendo em vista em que na condição de contribuinte individual, enquadram-se aqueles que prestam serviço, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não.

47. Ademais, a despeito disso, a recorrente não traz aos autos quaisquer documentos que comprove os devidos recolhimentos das contribuições previdenciárias. Dessa forma, sem reforma a decisão *a quo*.

### DO GRUPO ECONÔMICO

48. Para a recorrente, não há justificativa jurídica ou fática para inclusão das empresas do grupo econômico como solidárias nas autuações, já que a defendente mostrou-se economicamente saudável, e, principalmente, fiel cumpridora das leis trabalhistas, previdenciárias e fiscais. Além disso a inclusão das empresas só se justificaria em caso de comprovada insolvência.

49. Ocorre que a Lei 8.12/91 não estipula como condição para a caracterização de grupo econômico e a respectiva responsabilidade das empresas integrantes, qualquer análise da solvência da empresa principal.

50. O art. 30, inc IX do referido diploma legal prevê que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei, independentemente da situação de solvência.

51. Mantida a caracterização de grupo econômico.

### DA MULTA APLICADA

52. A recorrente defende que a empresa recorrente demonstrou absoluta boa-fé em todo processo administrativo, sendo que eventuais equívocos formais não ensejariam as autuações lhe lhes foram aplicadas e que inexistindo substancia da obrigação fiscal principal, inexistente a violação de regra acessória.

53. *In casu*, não obstante a boa-fé alegada pela recorrente, restam mantidas as rubricas lançadas e indissociavelmente as multas aplicadas, nos termos art. 32, inciso IV, e §5º, da Lei n. 8.212, de 1991, c/c o art. 225, inciso IV, e §4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, cuja penalidade independe da intenção ou boa fé do agente, bastando que a fiscalização constate o não cumprimento da obrigação acessória pelo sujeito passivo.

54. No tocante à multa aplicada, esta matéria deve ser revista de ofício, tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica no que se refere a penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

55. Isso porque a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

*“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e.*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou .*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e.*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

56. Para detalhar a questão, trago a fundamentação adotada pelo Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes ao apreciar a matéria, por ser pertinente e elucidativa para o caso dos autos:

57. Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do artigo 32-A:

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

- b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;
- c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;
- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e
- f) fixação de valores mínimos de multa.

58. Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

59. O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*“II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.”*

60. Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

61. E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

*“LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.*

*Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.*

*(...).*

*Seção V*

*Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

*Multas de Lançamento de Ofício*

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”*

62. Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

63. Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

*“Auto de Infração sem Tributo*

*Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”*

64. Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

65. Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

66. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

*“Art.35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Art.35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

#### *Seção IV*

##### *Acréscimos Moratórios Multas e Juros*

*Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*Redação anterior do artigo 35:*

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;”*

67. No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*(...).*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

- a) quando deixe de defini-lo como infração;*
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
- c) quando **lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.**”*

68. E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, *a priori*, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

69. Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em a multa contida no auto de infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade”.

70. Assim, entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, eis que mais benéfico para o contribuinte.

### **CONCLUSÃO**

71. Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para que a multa seja calculada como estabelecido no art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

É como voto.

Natanael Vieira dos Santos.

## Voto Vencedor

Kleber Ferreira de Araújo - Redator Designado

Ouso discordar do brilhante voto do ilustre Conselheiro Relator, mas apenas quanto ao recálculo da multa.

Observa-se que, sem provocação do sujeito passivo, o Relator encaminhou por dar provimento parcial ao recurso para que a multa por descumprimento da obrigação acessória fosse aplicada com base no art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991, em respeito ao que dispõe a alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN, que manda que se aplica a lei punitiva retroativamente quando resultar em penalidade mais favorável ao sujeito passivo.

Ocorre que esta cautela já havia sido adotada na confecção do lançamento, como se pode de ver do seguinte excerto do relatório fiscal:

*"2 - Para atender ao disposto no art art. 106 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional CTN, fez-se necessária a comparação das multas aplicáveis em decorrência das alterações introduzidas na Lei 8.212/91 pela Medida Provisória - MP 4 4 9 , convertida na Lei 11.941 de 27/05/2009 e a multa vigente antes das alterações decorrentes da referida legislação: (...)"*

Assim, considerando-se que o comparativo para verificação da multa mais benéfica já havia sido efetuado pela autoridade fiscal e que o sujeito passivo não se insurgiu contra esse procedimento durante o contencioso, entendo não ser cabível a este colegiado enfrentar de ofício a questão atinente ao cálculo da multa levado a efeito pelo agente do fisco.

Vejo que esse ponto não pode ser tratado como matéria de ordem pública, posto que a forma de verificação da multa mais benéfica é matéria de mérito, que suscita inclusive divergências dentro do próprio CARF.

Diante do exposto, concluo que o resultado do julgamento deva ser pelo desprovimento do recurso.

Kleber Ferreira de Araújo