



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

**Processo n°** 15504.724903/2011-47  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-005.677 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de março de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. PLR. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. APOSENTADORIA ESPECIAL.  
**Recorrente** CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESACORDO COM A LEI. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição e deve ser declarada como fato gerador em GFIP.

**AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. GRUPO RESTRITO DE EMPREGADOS. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**

O valor relativo a plano educacional integra o salário-de-contribuição quando não visa à educação básica e cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa e quando não está disponível à totalidade dos empregados e dirigentes. Integrando o salário-de-contribuição, os valores devem ser declarados como fato gerador em GFIP.

**RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO. EXPOSIÇÃO. APOSENTADORIA ESPECIAL. GFIP. OCORRÊNCIA.**

A exposição de trabalhadores a riscos ambientais do trabalho deve ser declarada no campo de ocorrência da GFIP, viabilizando a concessão da respectiva aposentadoria especial.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e afastar as preliminares e, no mérito, pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Jamed Abdul Nasser Feitoza, Bianca Felícia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci que davam provimento.

(assinado digitalmente)

Mario Pereira de Pinho Filho – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Túlio Teotônio de Melo Pereira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronnie Soares Anderson, Mario Pereira de Pinho Filho, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci e Bianca Felícia Rothschild.

## Relatório

Tem-se em pauta recurso voluntário e recurso de ofício em face do acórdão nº 32-48.599 - 8.<sup>a</sup> Turma da DRJ/BHE (fls. 2872/2878).

Na decisão recorrida, assim foi relatado o lançamento:

*Trata-se de infração à Lei 8.212/91, artigo 32, inciso IV, §5º, por ter a empresa apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, pois deixou de informar na GFIP remunerações pagas a segurados empregados e deixou de registrar no campo ocorrência o código 04 (exposição a agente nocivo - aposentadoria especial aos 25 anos de serviço), conforme Relatório Fiscal da Infração, fls. 6/9.*

*De acordo com o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fls. 10/13, a multa cabível está prevista na Lei 8.212/91, artigo 32, §5º c/c o RPS, artigo 284, inciso II, e o valor da multa é calculado em 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada, por competência, aos valores previstos no §4º do artigo 32 da Lei 8.212/91. A multa aplicada pela infração cometida é de R\$ 1.303.387,65, calculada conforme tabelas apresentadas nos anexos VI e VII, fls. 1586/1588, e é relativa às competências 01/07 a 11/08.*

*A interessada foi cientificada do presente auto de infração - AI em 11/11/11, conforme documento de fl. 3, e apresentou impugnação, às fls. 1679/1727.*

Conforme explicado no relatório fiscal (fls. 6/9), as contribuições não declaradas estão sendo exigidas no processo nº 15504.724901/2011-58, onde os fatos geradores foram agrupados nos seguintes levantamentos:

- Aposentadoria especial: levantamentos A1, A2, A3, A4, A5, A6 e A7
- Auxílio educação: levantamentos E1 e E2
- Participação nos lucros ou Re: levantamentos P1 e P2
- Tíquete alimentação sem PAT: levantamento T1

Requisitada diligência (fls. 2417/2418), a Fiscalização se pronunciou (fls. 2795/2800) reconhecendo o lançamento em duplicidade de parte dos valores pagos a título de PLR, propondo a retificação do crédito tributário (levantamentos P1 e P2) e propondo a exclusão do fato gerador "alimentação sem PAT" (levantamento T1). Em consequência, devem também ser retificados os levantamentos A3, A4 e A5 - aposentadoria especial.

A impugnação foi julgada procedente em parte, acatando o pronunciamento fiscal, de modo a excluir do valor das contribuições não declaradas as duplicidades nos levantamentos P1 e P2, excluir o levantamento T1, excluir o levantamento A5 (aposentadoria especial sobre valor de benefício alimentação), e retificar os levantamentos A3 e A4, em consequência das retificações dos levantamentos P1 e P2. Embora tenha ocorrido retificação do valor da contribuição devida, o valor da multa aplicada permaneceu inalterado, conforme demonstrado no ANEXO VII-A (fl. 2.851), pois o valor da multa, por competência, mesmo após as retificações, atingiu o limite previsto no §4º do artigo 32 da Lei 8.212/91.

O Autuado foi cientificado do acórdão DRJ em 04/10/2013 (fl. 2883).

Em 04/11/2013, CEMIG Geração e Distribuição S A apresentou recurso voluntário (fls. 2885/2926) aduzindo, em resumo, as seguintes teses de defesa:

1. impossibilidade de exigência das contribuições previdenciária sobre valores pagos a título de PLR;
  - 1.1. Aduz não haver obrigatoriedade de fixação de metas e objetivos, mas sim regras claras e objetivas que minimizem ou impeçam o cumprimento do acordado;
  - 1.2. Alega que a fixação de objetivos e metas é uma faculdade das partes envolvidas na negociação e não uma obrigatoriedade imposta pela lei;
  - 1.3. Cita trechos do Acordo Coletivo do Trabalho de 2006/2007 e afirma que as cláusulas são diretas, redigidas em linguagem acessível e de fácil compreensão e estabelecem critérios objetivos e claros para a aferição do valor que cada trabalhador receberá a título de PLR.
  - 1.4. Entende que o requisito obrigatório exigido pela Lei 10.101/2000 foi cumprido, não havendo respaldo legal para que sejam desconsiderados os pagamentos efetuados a título de PLR apenas em razão da ausência de objetivos e metas;
  - 1.5. os ACT 2006/2007 e 2007/2008 somente estabelecem uma distribuição de lucros por semestre civil. Parte dos valores apontados pela Fiscalização se referem ao pagamento proporcional dos empregados desligados. Parte se refere a parcelas da mesma distribuição;
  - 1.6. Argumenta que inexistente vedação legal à pactuação das regras para pagamento da 17 R ao longo do ano que servirá de base para o pagamento. Diz que o acordo precisa apenas ser anterior ao pagamento da PLR, e não à percepção do lucro que será distribuído;
2. Impossibilidade de exigência de multa pelo não preenchimento de GFIP com os valores pagos a título de auxílio alimentação;
3. Impossibilidade de exigência de multa pelo não preenchimento de GFIP com os valores pagos a título de auxílio educação:
  - 3.1. afirma que oferece subsídio parcial para empregados estudantes. Assim, trata-se de parcela de caráter não salarial. Cita a CLT, artigo 458, § 2o, inciso II;
  - 3.2. Afirma que o benefício, embora disponibilizado para todos os empregados da impugnante dentro da faixa salarial prevista, é concedido semestralmente e somente para aqueles que cumpram os requisitos previamente determinados, o que não pode ser considerado habitual e, por isso, não pode integrar o salário. Cita jurisprudência.

- 
- 3.3. Alega que a Lei 10.423/01 deu nova redação ao art. 458, § 2º da CLT, deixando de considerar como salário utilidade alguns benefícios fornecidos pelo empregador. Assim, não mais subsiste a exigência da universalização do benefício a todos os trabalhadores da empresa, disposta na alínea 't' do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91. Assim, se a verba não é salário para fins trabalhistas, não pode haver a incidência da contribuição previdenciária, devendo ser cancelado o lançamento em relação a essa rubrica;
  - 3.4. a alínea 't' do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 impõe restrição não prevista na legislação trabalhista, afrontando o disposto no art. 110 do CTN;
  4. Inexistência de descumprimento de obrigação acessória no que toca a aposentadoria especial: argumenta que a própria fiscalização admite que não tem como afirmar a eficácia ou ineficácia das medidas porventura implantadas pela empresa. A fiscalização também não demonstra que, em relação ao fornecimento/reposição de EPI, a empresa tenha descumprido qualquer das alíneas do item 6.6.1 da NR - 06, conforme redação vigente à época dos fatos sob fiscalização;
  5. equivocada aplicação da multa:
    - 5.1. alega que a fiscalização deveria ter utilizado como critério de comparação a redação atual do artigo 32-A da Lei 8.212/91, que lhe é mais benéfica, e não o art. 32 da Lei nº 8.212/91, na redação revogada pela Lei nº 11.941/2009;
    - 5.2. Requer o cancelamento da exigência da multa; caso assim não se entenda, requer seja feito o cálculo comparativo da multa aplicada.

Ao final, requer, ainda, o que o presente recurso seja julgado de forma concomitante aos recursos interpostos nos autos de nº 15504.724901/2011-58 e 15504.724902/2011-01.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Túlio Teotônio de Melo Pereira - Relator

O recurso voluntário foi apresentado no prazo assinalado para defesa, pelo que é tempestivo. Presentes os demais requisitos, deve ser conhecido.

### **Do julgamento conjunto**

O sujeito passivo requer que o recurso voluntário seja julgado de forma concomitante com o recursos interpostos nos autos dos processos nº 15504.724901/2011-58 e nº 15504.724902/2011-01.

Todos os processos administrativos referidos foram distribuídos a este mesmo relator, que está apresentando seu voto na mesma sessão de julgamento, pelo que entendemos atendido o pleito do recorrente.

### **Da participação nos lucros e resultados**

No recurso voluntário, o sujeito passivo reiterou os mesmos argumentos expedidos na impugnação.

Nessa matéria, entendemos acertada a decisão proferida nos autos do processo nº 15504.724901/2011-58, pelo que pedimos *vênia* para transcrever seus argumentos, que adotamos com razão para decidir:

*O contribuinte alega que não há obrigatoriedade de fixação de metas, diz ser uma faculdade das partes.*

*Equivocado o entendimento da empresa de que não há necessidade do estabelecimento de metas ou resultados. A lei não determina que os critérios e condições a serem estabelecidos devam ser, obrigatoriamente, o estabelecimento de metas ou resultados, contudo, não se trata de faculdade, como quer o sujeito passivo. Os critérios e condições adotados devem constar obrigatoriamente do instrumento de negociação e devem, conforme os parâmetros sugeridos na lei, buscar atingir o objetivo do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, ou seja, "instrumento de integração entre capital e o trabalho e como incentivo a produtividade". Devem, portanto, buscar o envolvimento efetivo dos funcionários na busca dos resultados.*

*Constata-se, portanto, que, tendo a empresa optado pelo pagamento da PLR conforme disposto nos acordos coletivos, não observou o comando da Lei 10.101/2000.*

*Houve apenas a determinação do valor a ser pago como participação nos lucros ou resultados, sem o envolvimento efetivo dos funcionários na busca dos resultados. Contrariando o disposto no §1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000, não constam regras claras e objetivas quanto à fixação dos princípios, critérios e condições para o efetivo pagamento da participação nos lucros ou resultados, inclusive os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.*

*Acrescente-se que os ACTs foram realizados e assinados no mês de novembro de cada ano, onde foi ajustado o pagamento da PLR no mês de dezembro de uma parcela do referido benefício, considerando "o desempenho empresarial verificado até o momento e sua projeção para todo o ano".*

*Ora, como falar em integração entre capital e trabalho e incentivo à produtividade se o acordo para o pagamento da verba foi feito no mês anterior ao do pagamento e não antecedeu o período a que se atribui o lucro a ser distribuído.*

*O acordo deve ser assinado antes do início do cumprimento das metas, ou seja, antes de iniciado o período de apuração da PLR, não se aceitando a assinatura depois que parte das metas já foram cumpridas ou quando os resultados já são conhecidos.*

*Assim, as disposições dos Acordos Coletivos de Trabalho, quanto à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, não atendem aos requisitos da lei. Logo, os pagamentos de parcelas referentes a participação nos lucros ou resultados que não observem os ditames da legislação específica, como é o caso, integram o salário de contribuição.*

*Portanto, correto o procedimento fiscal que apurou as contribuições sociais devidas incidentes sobre os valores pagos aos empregados a título de participação nos lucros.*

Nesses termos, tem-se que as participações nos lucros correspondem, em verdade, a um complemento salarial, sendo correta a exigência das contribuições previdenciárias sobre essas verbas e exigível a declaração dos fatos geradores em GFIP. Nega-se, portanto, provimento ao recurso nessa matéria.

### **Do auxílio alimentação**

No tocante à alimentação *in natura*, não há incidência de contribuições previdenciárias, conforme já reconhecido pelo Parecer PGFN/CRJ nº 2117/2011 e Ato Declaratório nº 3 de 20/12/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN. Logo, inexistente a declaração destes valores em GFIP.

No entanto, esse fato já foi reconhecido pela Fiscalização, quando da realização da diligência, e pelo órgão julgador de primeira instância, quando excluiu do cálculo da multa os valores relativos a este fato gerador.

Logo, carece de interesse o recurso na matéria.

### **Do auxílio educação**

Nessa matéria o sujeito passivo não inovou, mas trouxe os mesmos argumentos já tratados na impugnação.

Também aqui, entendemos que o acórdão da DRJ proferido nos autos do processo nº 15504.724901/2011-58 apresentou adequadamente os argumentos pela manutenção do lançamento, pelo que adotamos suas razões que transcrevemos:

*O valor que a empresa despende na educação de seus funcionários é um benefício que somente não integra o salário-de-contribuição, se observados os seguintes requisitos: que os valores não sejam pagos em substituição à parcela salarial, que sejam extensivos a todos os empregados e dirigentes da empresa e que digam respeito somente a despesas com educação que estejam amparadas pela legislação.*

*A Lei 8.212/91, na redação vigente à época do fato gerador, dispõe no artigo 28, §9º, alínea 't' que:*

*Art 28. [...]*

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

*[...]*

*t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; [...]*

*A própria empresa reconhece em sua defesa que as vagas foram disponibilizadas a todos os empregados dentro da faixa salarial prevista. Logo, não se verifica o requisito essencial para que a verba paga não seja considerada salário-de-contribuição: extensão a todos os empregados e dirigentes da empresa.*

*Nestas condições, a conclusão não pode ser outra, senão a de que os gastos relativos a educação integram o salário-de-contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, por se tratar de valor pago a "qualquer título", conforme previsto no inciso I do artigo 28 da Lei 8.212/91.*

*Logo, correto o procedimento fiscal que apurou as contribuições sociais incidentes sobre os valores pagos a título de auxílio-educação.*

Diga-se, ainda, que o art. 458, § 2º da CLT não tem incidência no caso concreto visto que a Lei 8.212/91, que institui o plano de custeio da Previdência Social, é lei especial, que prevalece nessa matéria.

Pelo exposto, deve ser mantido o acórdão da DRJ, negando-se provimento ao recurso voluntário na matéria.

### **Das contribuições para a aposentadoria especial**

Foi o próprio contribuinte que apresentou à Fiscalização a relação de segurados empregados sujeitos à exposição ao risco físico ruído.

Também da análise da documentação relativa aos riscos ambientais do trabalho (Programa de Prevenção de Riscos Ambientais - PPRA, Programa de Controle Médico e Saúde Ocupacional - PCMSO, Perfil Profissiográfico Previdenciário - PPP, Levantamentos Ambientais e Fichas de Controle e Entrega de EPI) apresentada, constatou-se no ambiente de trabalho da empresa a presença do agente nocivo ruído, em níveis de concentração acima do limite de tolerância (acima de 85 dB), estabelecido pelo Anexo IV do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

O contribuinte, por sua vez, entende que, ao adotar EPI (Equipamentos de Proteção Individual), o agente nocivo ruído teria sido atenuado a níveis abaixo dos limites de tolerância permitidos pela legislação, não se tornando dessa forma nocivo à saúde ou a integridade física de seus trabalhadores.

No entanto, ao contrário do que se afirma no recurso, da análise dos registros da empresa, a fiscalização informou que os períodos de trocas de EPI não foram respeitados em 100% dos casos analisados. Em vista do exposto, além das irregularidades registradas acerca dos PPRA apresentados, em especial por se encontrarem desconectados com as Folhas de Pagamento e GFIP, pode-se afirmar que o contribuinte, ao não comprovar o fornecimento/reposição de EPI a seus segurados empregados, de acordo com a periodicidade estabelecida por ele mesmo, não os protege adequadamente em relação ao agente nocivo ruído acima de 85 dB a que se encontram expostos.

Assim, como no caso em análise existe a presença de agente nocivo físico (ruído acima de 85 dB), que, segundo a Classificação dos Agentes Nocivos constante do anexo IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, tem seu tempo de exposição estabelecido como 25 (vinte e cinco) anos para efeito de aposentadoria especial, procedeu-se ao levantamento do débito gerado pela aplicação do acréscimo mínimo da alíquota (6%), previsto no § 6º do art. 57 da Lei nº 8.213/91, inerentes ao custeio da aposentadoria especial, incidente sobre a remuneração dos segurados empregados sujeitos ao direito da aposentadoria especial.

Logo, procedente a exigência de declarar em GFIP, no campo ocorrência, o código 04 (exposição a agente nocivo - aposentadoria especial aos 25 anos de serviço). Rejeitado o recurso na matéria.

Quanto à necessidade de manutenção de registros pelo empregador objetivando-se comprovar que disponibilizava os EPIs aos seus empregados, com vistas a atenuar a nocividade aos limites de tolerância, a Instrução normativa (IN) INSS/PRES n. 11, 20/9/06, art. 180, dispunha sobre a obrigação de a empresa manter registro das condições de funcionamento e do uso ininterrupto do EPI ao longo do tempo, conforme especificação técnica do fabricante, ajustada às condições de campo, bem como da periodicidade de troca definida pelos programas ambientais, comprovada mediante recibo assinado pelo usuário em época própria.

Por fim, deve-se dizer que, nos autos do processo nº 15504.724901/2011-58, a CEMIG apresentou petição (fls. 4003/4004) informando que realizou o pagamento das contribuições incidentes sobre a rubrica "aposentadoria especial", levantamentos A1 a A7, com os benefícios do REFIS da Copa, configurando a renúncia tácita ao recurso voluntário quanto a esta matéria.

Nos termos do §4º, do art. 8º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13/2014 (DOU 01/08/2014):

*Art. 8º Para pagamento à vista ou inclusão no parcelamento de débitos objeto de discussão administrativa ou judicial, na forma desta Portaria Conjunta, o sujeito passivo deverá desistir de forma irrevogável de impugnação ou recurso administrativos, de ações judiciais propostas ou de qualquer defesa em sede de execução fiscal e, cumulativamente, renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os processos administrativos e ações judiciais.*

(...)

*§ 4º O pagamento à vista ou a inclusão nos parcelamentos de débitos que se encontram com exigibilidade suspensa em razão de impugnação ou de recurso administrativos implicará desistência tácita destes.*

Assim, o pagamento dos débitos relativos aos levantamentos A1 a A7 implica a desistência do recurso quanto às contribuições exigidas e, por consequência, a manutenção da exigência de declaração das respectivas ocorrências em GFIP. Rejeitado o recurso na matéria.

### **Da multa aplicada**

O recorrente pede o cancelamento da multa ou que seja recalculada com base no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

De acordo com o art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Logo, improcedente a argumentação segundo a qual não poderia ter sido aplicada a multa prevista no art. 32, inciso IV e §5º da Lei nº 8.212/91 porque teria sido revogada pela Lei nº 11.941/2009. O mencionado dispositivo estava vigente na época dos fatos geradores, pelo que poderia ter sido aplicado.

De notar-se que a falta praticada, que foi objeto da presente autuação, apesar de ter sua capitulação legal alterada, continua definida como infração: entrega de GFIP com omissões/incorreções relacionadas a fatos geradores.

Entretanto, em matéria de penalidades, deverá ser considerada a retroatividade da lei mais benéfica, de acordo com o CTN, artigo 106, inciso II. Para tanto, o auditor autuante deve comparar as penalidades cabíveis consoante a legislação vigente antes e depois da alteração legislativa, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo.

Como se verifica no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa e anexos, foi explicado ao sujeito passivo a metodologia aplicada e o comparativo da multa realizado tendo em vista os dispositivos legais vigentes antes e depois da MP 449/08. Consta do Anexo VI (fl.

1.586) a conclusão de que a multa mais benéfica, para todas as competências objeto de autuação, é aquela prevista na redação da Lei 8.212/91 anterior à MP.

Impossível, no caso concreto, aplicar a norma do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, visto que o sujeito passivo também deixou de recolher as respectivas contribuições previdenciárias, atraindo, assim, no tocante à penalidade, a incidência do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, e corretamente utilizado pela Fiscalização para verificação da multa mais benéfica.

Por fim, deve-se dizer que o procedimento adotado pela fiscalização para a verificação da multa mais benéfica, para o período até 11/2008, está de acordo com o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 e com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4/12/09, não prosperando o inconformismo do recorrente na matéria.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)  
Túlio Teotônio de Melo Pereira