



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15563.000707/2008-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.189 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2022
Recorrente VIACAO ESPERANCA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/12/2006

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF N.º 2

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso no que tangencia a pretensão de inconstitucionalidade.

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

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO. SÚMULA CARF N.º 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

A diligência é procedimento para casos de elementos cuja comprovação não pode ser feita no corpo dos autos, revelando-se prescindível quando o resultado da verificação pode ser trazido à colação com o auto de infração ou a peça impugnatória, por depender apenas de análise de documentos.

No requerimento de diligência ou perícia a impugnante deve juntar a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados.

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. SÚMULA CARF N.º 88.

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP, o Relatório de Representantes Legais - RepLeg e a Relação de Vínculos - VÍNCULOS, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/12/2006

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LIMITE EM 20%.

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, em relação aos lançamentos de contribuições sociais decorrentes de obrigações principais realizados pela Administração Tributária em trabalho de fiscalização que resulte em constituição de crédito tributário concernente ao período anterior a Medida Provisória 449, de 3 de dezembro de 2008.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INEXISTÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA NATUREZA DE PLR. NÃO ATENDIMENTO A LEI Nº 10.101.

A participação nos lucros ou resultados da empresa paga em desacordo com a Lei 10.101/2000, sem vinculação com resultados e/ou sem vinculação com os lucros da empresa, integra o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91.

UNIFORME. PAGAMENTO DE IMPORTÂNCIA MENSAL FIXA. NATUREZA SALARIAL.

O pagamento de importância mensal fixa a título de uniforme, quando desvinculada de qualquer comprovação de despesas, equivale a instituir gratificação mensal ajustada, integrando, assim, o salário-de-contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades; e na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para que a multa seja recalculada, considerando a retroatividade benigna, conforme redação do art. 35 da Lei 8.212/91, conferida pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antonio de Queiroz, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campo (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 413/463), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 336/368), proferida em sessão de 23/09/2009, consubstanciada no Acórdão n.º 12-26.257, da 13.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ I (DRJ/RJ1), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/12/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

A participação nos lucros ou resultados da empresa paga em desacordo com a lei 10.101/2000 integra o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91.

UNIFORME. PAGAMENTO DE IMPORTÂNCIA MENSAL FIXA. NATUREZA SALARIAL.

O pagamento de importância mensal fixa a título de uniforme, quando desvinculada de qualquer comprovação de despesas, equivale a instituir gratificação mensal ajustada, integrando, assim, o salário-de-contribuição.

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. SUPLEMENTO DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. ART. 144 DA CLT.

Exclui-se da base de cálculo das contribuições previdenciárias a parcela paga a título de "suplemento de férias" cuja natureza enquadra-se na figura do abono de férias, previsto no art. 144 da CLT.

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE Nº 08 DO STF. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional, fato que implica a revisão imediata dos créditos em fase de cobrança administrativa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES.

O Relatório de Representantes legais – REPLEG não atribui responsabilidade tributária aos dirigentes nele identificados, pois sua finalidade é meramente cadastral, consistente em enumerar os representantes legais e seus respectivos períodos de atuação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração (DEBCAD 37.134.346-1) juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de Auto de Infração (AI nº 37.134.346-1) lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, na qual são exigidas contribuições sociais previdenciárias devidas pelos segurados empregados da Notificada, com fulcro no art. 20 da Lei nº 8.212/91, cuja obrigação de arrecadar e recolher é conferida à empresa, conforme previsto no art. 30, I, "a" e "b", do mesmo diploma legal.

Segundo os dados constantes do Discriminativo Analítico do Débito – DAD e as informações prestadas no Relatório Fiscal (fls. 91/94), as contribuições exigidas no presente lançamento correspondem aos seguintes fatos geradores:

- Valor Participável - remunerações creditadas a segurados empregados a título de participação nos lucros, por força de Convenção Coletiva de Trabalho, porém em

desacordo com a Lei nº 10.101/2001, eis que não foram fixados critérios objetivos para o pagamento (PLR);

- Suplemento de Férias - remunerações creditadas a segurados empregados a título de suplemento de férias, por força de Convenção Coletiva de Trabalho, porém sem que tal parcela esteja excluída do campo de incidência, na forma do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 (SPL);

- Uniforme – pagamento adicional creditado a segurados empregados a título de uniforme, por força de Convenção Coletiva de Trabalho, porém sem que tal parcela esteja excluída do campo de incidência, na forma do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 (UNI).

Esclarece o AFRFB Notificante, no item 02 do Relatório Fiscal, tratar-se de contribuições cujos valores não foram objeto de desconto pela Interessada, portanto não recolhidos nem informados em GFIP.

Já no item 06 do mesmo relatório, esclarece o autor do feito que os valores lançados foram obtidos mediante aplicação da alíquota mínima de 8% sobre a parcela da remuneração declarada, encontrando-se estes valores discriminados no "Relatório de Lançamentos — RL" e no "Discriminativo Analítico do Débito — DAD".

O valor do presente lançamento é de R\$ 65.052,24, consolidado em 15/12/2008.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênias para reproduzir:

Notificada do lançamento pela via postal em 19/12/2008, a interessada apresentou impugnação de fls. 102/130, aduzindo as seguintes alegações:

Preliminarmente, pleiteia a exclusão das pessoas físicas no rol de corresponsáveis pelo crédito tributário, uma vez que os mesmos não são sujeitos passivos na relação tributária, bem como não há notícia de ter sido apurada a responsabilidade de tais pessoas pela prática dos atos referidos no art. 135 do CTN;

Argui, ainda, a nulidade do lançamento por vício no enquadramento legal, tendo em vista que foram aplicados dispositivos legais já revogados ou com nova redação, tais como os arts. 34 e 35 da Lei nº 8.212/91;

Alega ter havido supressão de instância administrativa, em razão de interpretação que exsurge dos arts. 25 e 26 da MP nº 449/2008. O primeiro teria ampliado as funções a cargo do INSS, no que tange aos atos e procedimentos tendentes à verificação do cumprimento de obrigações não tributárias; já o segundo, teria flexibilizado as imposições fiscais a cargo dos contribuintes ao exigir notificação, previamente à autuação, para pagamento, compensação ou parcelamento;

Enfatiza a inexistência de disparidade entre o livro razão da empresa, seu livro caixa e as GFIP emitidas, tendo em vista que todas as correções efetuadas somente foram editadas de acordo com a orientação do Auditor-Fiscal. Logo, não se justifica a imposição de multa de 100%, salientando, também, que, após a edição da MP nº 449/2008, a multa somente poderá ser aplicada após a devida orientação e notificação ao contribuinte;

Alega que a autuação não obedeceu aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, fato constatado pelos documentos entregues à Interessada;

Invoca a aplicação do art. 112 do CTN, que consagra o "*favor debitoris*", no sentido de que a lei que define infrações deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte, evitando-se os efeitos da cobrança sobre sua solvabilidade;

Sustenta a não-incidência de contribuições previdenciárias sobre a parcela denominada "Valor Participável" pelas seguintes razões: 1) força normativa dos instrumentos de negociação coletiva, que expressamente afastaram a natureza salarial da

parcela em comento; 2) impossibilidade de incorporação de cláusulas normativas aos contratos individuais, por se tratarem de disposições temporárias; 3) não integração ao salário-de-contribuição, por força do art. 28, § 9º, "j", da Lei nº 8.212/91 c/c art. 3º da Lei 10.101/2000;

Na mesma esteira, esclarece que a verba "Suplemento de Férias" tem natureza de abono de férias, previsto no art. 144 da CLT, pago em razão de previsão expressa em convenção coletiva de trabalho e em valor não excedente a 20 dias de salário. Destarte, trata-se de parcela não integrante do salário-de-contribuição por força do disposto no art. 28, § 9º, "e", item 6, da Lei 8.212/91;

Em relação à verba "Complemento de Uniforme", proclama a sua natureza eminentemente indenizatória, por tratar-se de valor fixado em convenção coletiva de trabalho e destinado a dar suporte às despesas de conservação dos uniformes de trabalho, utilizados por exclusiva imposição da atividade exercida pela interessada. Trata-se, pois, de ressarcimento de despesas;

Por fim, protesta pela realização de perícia.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa foi acolhida em parte pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Este processo foi juntado por apensação ao processo nº 15563.000706/2008-39.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo (notificação em 13/10/2009, protocolo recursal em 12/11/2009, e-fls. 469/470), mas não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial, pois reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer para algumas matérias veiculadas no recurso. Explico.

- Inconstitucionalidades

Pretende o recorrente o reconhecimento de inconstitucionalidades. Invoca princípios constitucionais para afastar o lançamento fundamentado em normas infraconstitucionais.

Pois bem. Este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada esta competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das normas legais, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidade, salvo em situações excepcionais quando já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 1993, ou na forma da nova sistemática do art. 19-A, inciso III, da Lei n.º 10.522, de 2002, se houvesse, ao menos, manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, independentemente de ato declaratório, o que não é o caso. Não há situação excepcional nestes autos.

Ora, o assunto já resta sumulado administrativamente, a teor da **Súmula CARF n.º 2**, sendo pacificado o entendimento de que: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Deveras, é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei e/ou de inconstitucionalidade de lei.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, observa se o ato administrativo de lançamento atendeu seus requisitos de validade, se o ato observou corretamente os elementos da competência, da finalidade, da forma, os motivos (fundamentos de fato e de direito) que lhe dão suporte e a consistência de seu objeto, sempre em dialética com as alegações postas em recurso, observando-se a matéria devolvida para a apreciação na instância revisional, não havendo permissão para declarar ilegalidade de lei e/ou a sua inconstitucionalidade, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário este controle.

Logo, não se pode conhecer matérias sobre inconstitucionalidades para afastar normas infraconstitucionais que serviram de base ao lançamento.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Perícia

O recorrente em capítulo sobre “decadência” e em específico capítulo sobre “perícia” requer a realização de perícia, mas sem formular quesitos, apesar de informar que é para esclarecer a possibilidade de diferenças entre as bases do sistema oficial de arrecadação, as folhas de pagamento e as GFIP.

Pois bem. Entendo que não assiste razão ao recorrente na realização de perícia.

Ora, a realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador e não é o caso em concreto.

Ademais, no que se refere a decadência, a mesma foi acolhida para as competências do lançamento que efetivamente estavam sob o lustro legal, a partir da Súmula Vinculante do STF n.º 8. Lado outro, no que toca as possíveis divergências de bases, caberia ao recorrente ser mais específico e apresentar o mínimo de prova a lastrear tal alegação genérica e meramente retórica.

Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de diligência/perícia que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia.

Destaque-se, outrossim, que, na forma do art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, a autoridade julgadora de primeira instância determinará ou deferirá a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Ademais, o Decreto 70.235 impõe a quem pretender perícia que apresente quesitos técnicos, o que não foi realizado.

Especialmente, cito a atual Súmula CARF n.º 163, que enuncia: *“O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.”*

Sendo assim, sem razão o recorrente quanto a perícia.

- Preliminar relativa ao REPLEG

A defesa alega que houve indevida inclusão das pessoas físicas no lançamento e não se conforma com a decisão de primeira instância que apontou a anotação como mero dado informativo, sem responsabilidade imputada, inexistindo relação jurídica com aquelas pessoas físicas estabelecida, não havendo ilegalidade.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente. A matéria é sumulada neste Egrégio Conselho, conforme Súmula CARF n.º 88, nestes termos: *“A Relação de Co-Responsáveis – CORESP, o Relatório de Representantes Legais – RepLeg e a Relação de Vínculos – VÍNCULOS, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam*

discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.”

Aliás, referido enunciado sumular é vinculante a este Egrégio Conselho, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018.

Por último, a matéria foi sumulada a partir dos Acórdãos Precedentes que se assemelham, neste particular, a discussão pretendida, a saber: Acórdão n.º 206-00819, de 08/05/2008, Acórdão n.º 2301-00283, de 06/05/2009, Acórdão n.º 206-01351, de 07/10/2008, Acórdão n.º 2302-00.1028, de 11/05/2011, e Acórdão n.º 2302-00.594, de 20/08/2010.

Logo, não houve imputação de responsabilidades para as pessoas físicas, mas apenas lançou-se o crédito contra a pessoa jurídica e o relatório mencionado não têm o condão de impor, por si só, responsabilidades. Ademais, se fosse a hipótese, quem precisaria discutir a matéria, caso tivesse sido notificada, seria a pessoa física cientificada, não havendo legitimidade da pessoa jurídica para fazer tal alegação, o que é afirmado apenas *obiter dictum*.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo, aplicando-se súmula vinculante administrativa.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

O lançamento em vergasta é de contribuições sociais previdenciárias devidas pelos segurados empregados da Notificada, com fulcro no art. 20 da Lei nº 8.212/91, cuja obrigação de arrecadar e recolher é conferida à empresa, conforme previsto no art. 30, I, "a" e "b", do mesmo diploma legal.

Os fatos geradores remanescentes são: (i) remunerações creditadas a segurados empregados a título de participação nos lucros, por força de Convenção Coletiva de Trabalho, porém em desacordo com a Lei nº 10.101/2001, eis que não foram fixados critérios objetivos para o pagamento (PLR); (ii) remunerações creditadas a segurados empregados a título de suplemento de férias, por força de Convenção Coletiva de Trabalho, porém sem que tal parcela esteja excluída do campo de incidência, na forma do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 (SPL); (iii) pagamento adicional creditado a segurados empregados a título de uniforme, por força de Convenção Coletiva de Trabalho, porém sem que tal parcela esteja excluída do campo de incidência, na forma do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 (UNI).

Alguns rubricas lançadas foram objeto de declaração de decadência do lançamento. A rubrica relativa a férias também foi decotada do lançamento.

Passo ao enfrentamento dos capítulos suscitados pelo recorrente.

- Multa

O recorrente se insurge contra o lançamento como um todo, pretendendo a nulidade, pois a multa aplicada teve por fundamento norma revogada. Cita a Medida Provisória n.º 449.

Pois bem. Assiste razão parcial ao recorrente. Não é caso de nulidade, importante que se afirme desde logo. A questão é que com a Medida Provisória n.º 449 exsurgiu novo parâmetro para a multa aplicada. Ademais, a temática vem sendo decidida com rotina por este Colendo Colegiado, a teor dos Acórdãos CARF ns.º 2202-008.961 e 2202-008.994, que ora cite a título exemplificativo.

Como houve mudança legislativa com a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, deve-se aplicar a multa mais benéfica, prevalecendo a mais vantajosa, seja a da legislação atual ou a da legislação pretérita, importando que se observe o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN¹.

Veja-se que as competências remanescentes do cálculo da multa estão compreendidas no interregno anterior a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que deu nova redação para o preceito legal sancionador em referência da Lei n.º 8.212.

Neste diapasão, deve-se considerar a retroatividade benigna, se for o caso, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo, sendo apurado por ocasião do pagamento ou do parcelamento.

Deve-se ressaltar, outrossim, que houve a revogação da Súmula CARF n.º 119, em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021. Este fato ocorreu para convergência com a jurisprudência do STJ, que já pacificou a matéria conferindo tratamento diverso do preconizado naquele enunciado sumular, o que motivou o cancelamento da súmula.

Aliás, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já incluiu o tema em lista de dispensa de contestar e recorrer, na forma do enunciado do tema 1.26, alínea ‘c’, com amparo nas conclusões do Parecer SEI n.º 11.315/220/ME e Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nos seguintes termos:

Tema 1.26

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

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg

¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI n.º 11315/2020/ME

Diante da revogação da Súmula n.º 119 do CARF, não há motivos para deixar de observar a jurisprudência pacífica do STJ quanto à aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos procedidos pela Administração Tributária constituindo crédito tributário após início de fiscalização das obrigações principais:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c, do parágrafo único do art. 11 desta Lei, 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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Sendo assim, com parcial razão o recorrente, para determinar que se observe o cálculo da multa mais benéfica, se cabível, na forma da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%.

- Supressão de instância. Notificação prévia.

Alega o recorrente que a decisão de piso merece reforma, pois não reconheceu a tese de supressão de instância que em novo procedimento legal exige notificação prévia de orientação. O recorrente teria destacado a profunda mudança das regras dos procedimentos fiscais e a legalidade teria sido violada. A supressão de instância teria por base os arts. 25 e 26 da MP nº 449/2008. O primeiro teria ampliado as funções a cargo do INSS, no que tange aos atos e procedimentos tendentes à verificação do cumprimento de obrigações não tributárias; já o segundo, teria flexibilizado as imposições fiscais a cargo dos contribuintes ao exigir notificação, previamente à autuação, para pagamento, compensação ou parcelamento

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente, sendo o procedimento válido e regular. Ademais, considerando que inexistem novas razões entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão meritória recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

Também não assiste razão à Interessada quando argui suposta supressão de instância. Em primeiro lugar, a MP nº 449/2008 (art. 25) ao transferir para o INSS as atribuições atinentes à verificação do cumprimento das obrigações de natureza não tributária não tem qualquer efeito prático no caso em exame, eis que o Auto de Infração lavrado pela auditoria-fiscal tem objeto distinto, qual seja, o descumprimento de obrigação tributária de natureza principal.

Além disso, a já comentada medida provisória não instituiu nenhuma obrigação de notificação prévia ao contribuinte como condição de procedibilidade ao lançamento,

tal como equivocadamente faz supor a Interessada. Ao contrário, o termo "notificação" utilizado no art. 26 da MP 449/2008, ao conferir nova redação ao art. 6º da Lei nº 8.218/91, significa a ciência do próprio lançamento de ofício, na medida em que o referido dispositivo faz menção a reduções aplicáveis ao valor da multa de ofício quando o contribuinte optar pelo pagamento, compensação ou parcelamento do crédito lançado.

Logo, não houve qualquer violação procedimental que caracterize supressão de instância.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

- GFIP emitidas no curso da Ação Fiscal

Alega o recorrente no capítulo em referência que o Termo de Encerramento da Ação Fiscal se encerrou após a MP 449 e que, por isso, houve violação da legalidade. Enfatiza a inexistência de disparidade entre o livro razão da empresa, seu livro caixa e as GFIP emitidas, tendo em vista que todas as correções efetuadas somente foram editadas de acordo com a orientação do Auditor-Fiscal. Sustenta que não se justifica a imposição de multa de 100%, salientando, também, que, após a edição da MP nº 449, a multa somente poderá ser aplicada após a devida orientação e notificação ao contribuinte.

Com relação a multa aplicada, já discorri em capítulo inaugural sobre a retroatividade benigna e sua manutenção por dever e imposição legal. Quanto as alegações das GFIP terem sido corretamente emitidas e sem disparidades e só retificadas sob a orientação da auditoria fiscal, não assiste razão ao recorrente, especialmente por completa ausência de provas. Ademais, considerando que inexistem novas razões entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão meritória recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

Não obstante a Interessada ter minimizado as retificações promovidas no curso da ação fiscal e se insurgido contra as multas aplicadas, cumpre esclarecer que as informações prestadas em GFIP têm natureza de confissão de dívida fiscal (art. 32, § 2º, da Lei nº 8.212/91), motivo pelo qual torna incontroverso o valor declarado.

Nessa esteira, os valores devidos e não declarados em GFIP foram exigidos mediante lançamento de ofício, acrescidos de juros moratórios e multa, (...). Já os valores confessados no curso da ação fiscal também foram incluídos no lançamento, embora a eles tenha sido aplicada uma redução (...).

Destarte, também não se justifica a inconformidade manifestada pela Defendente.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

- “Favor Debitoris”

Alega o recorrente no capítulo em referência que é dever aplicar o “favor debitoris”. Invoca a aplicação do art. 112 do CTN no sentido de que a lei que define infrações deve ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte, evitando-se os efeitos da cobrança sobre sua solvabilidade.

Com relação a multa aplicada, já discorri em capítulo inaugural sobre a retroatividade benigna e sua manutenção por dever e imposição legal. Quanto as alegações do *favor debitoris*, não assiste razão ao recorrente e, considerando que inexistem novas razões entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão meritória recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

No que tange à possibilidade de aplicação ao lançamento da regra do *“favor debitoris”*, prevista no art. 620 do CPC e segundo a qual *“quando por vários meios o credor puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o devedor”*, vale observar que se trata de norma específica destinada a reger o processo (judicial) de execução, em que são praticados atos constitutivos e expropriatórios do patrimônio do devedor.

Considerando que no processo administrativo fiscal o lançamento sequer alcançou o atributo da definitividade – a partir do qual surge para a Fazenda Pública a pretensão executiva –, a aplicação do *“favor debitoris”* no curso do contencioso fiscal revela-se manifestamente incompatível.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

- Valor Participável e Uniformes

No capítulo em referência para as temáticas em lide, o recorrente se insurge contra o lançamento com as mesmas razões de impugnação.

Pois bem. Inicialmente, quanto a participação nos lucros ou resultados (PLR), não visualizo a demonstração, pelo recorrente, de que atendeu aos preceitos da Lei 10.101. O instrumento coletivo não fala sequer em participação nos lucros ou resultados (PLR). O instrumento fala em pagamento de “valor participável”, que deve ser pago apenas aos *“profissionais ligados ao Sindicato da Categoria”*, sendo pago em parcelas mensais e sem correspondência sequer ao lucro da empresa ou ao resultado da pessoa jurídica. Logo, não pode ter natureza pretendida de PLR.

No que se refere a questão do valor pago a título de complemento de uniforme, também inexistem no instrumento uma referibilidade ou uma específica contrapartida para o fardamento, não se comprova sequer a despesa, sendo uma verba paga mensalmente, de modo a espelhar uma natureza salarial.

De mais a mais, considerando que inexistem novas razões entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão meritória recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

Do Valor Participável

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu art. 7º, XI, o direito dos trabalhadores urbanos e rurais à participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, conforme definido em lei. Nota-se que o legislador constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis a tal direito.

(...)

(...), segundo os princípios básicos da legislação que disciplina a matéria, a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa deve:

- 1- ser um instrumento de integração entre capital e trabalho;
- 2- servir como incentivo à produtividade;
- 3- ter regras claras e objetivas, podendo ser considerados como critérios e condições: a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, b) programa de metas, resultados e prazos pactuados; c) não constitui base para qualquer encargo trabalhista ou previdenciário; e d) a periodicidade do pagamento não poderá ser inferior a um semestre.

A Lei 8.212/91, embora considere como salário-de-contribuição a remuneração auferida pelo empregado, a qualquer título, destinada a retribuir o trabalho, excluiu do montante do mesmo as verbas pagas a título de participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, desde que paga ou creditada de acordo com lei específica.

(...)

Em síntese, conclui-se que a participação nos lucros e resultados não integra o salário-de-contribuição desde que esteja em consonância com os ditames estabelecidos pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa.

Estando em desacordo com a legislação supramencionada, integrará o salário-de-contribuição, conforme art. 214, § 10, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, *in verbis*:

Art. 214. (...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(...)

No caso concreto, as convenções coletivas firmadas (fls. 263 a 282) limitaram-se a estabelecer, **de forma incondicionada**, o pagamento de um valor fixo de R\$ 180,00, devido a cada obreiro a título de "valor participável" (para cumprimento das disposições da Lei nº 10.101/2000), a ser quitado (...).

Não houve, portanto, a definição de qualquer critério objetivo de aferição de metas ou resultados que condicionasse a aquisição do direito à participação nos lucros, que restaria devido ainda que a empresa tivesse prejuízo. Também, nos anos de 2003, 2005 e 2006, houve violação da periodicidade mínima de que trata o art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000.

Destarte, o cotejo entre a situação fática e a legislação pertinente demonstra que os pagamentos efetuados pela empresa não apresentam os requisitos legalmente exigidos para que sejam excluídos do salário-de-contribuição.

Do Complemento do Uniforme

Em conformidade com o art. 22, inciso I, c/c art. 28, inciso I, da Lei 8212/91, a base de cálculo da contribuição social é a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título ao empregado, nos termos dos artigos transcritos a seguir:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, destinadas 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.

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 MP nº 1.596-14, de 10/11/97 e convertida na Lei nº 9.528, de 10/12/97).

Observa-se que o campo de incidência das contribuições previdenciárias tem como núcleo o conceito de remuneração. O vocábulo remuneração abrange o gênero de parcelas contraprestativas – isto é, sem caráter de essencialidade ou instrumentalidade à prestação laborativa – devidas e pagas ao empregado em função da prestação de serviços ou da simples existência da relação de emprego.

Saliente-se que alguns empregadores, além da remuneração básica (salário), oferecem aos trabalhadores bens *in natura*, serviços e outras formas de retribuição, sendo algumas de difícil mensuração, tais como: farmácia, escola, aluguel, energia elétrica, telefone, consórcio, cartão de crédito, clube, cooperativa, previdência privada, assistência à saúde gratuita ou subsidiada, alimentação, transporte, habitação, venda do próprio produto abaixo do custo e cessão de empréstimo sem juros ou com juros abaixo do mercado etc.

Ao lado das parcelas salariais ou remuneratórias, há no contexto da relação de emprego figuras não salariais, tais como parcelas de natureza indenizatória e parcelas de natureza instrumental. As indenizações caracterizam-se, inicialmente, por ressarcimentos de despesas necessárias ao cumprimento do contrato de trabalho e, por essa razão, demandam sempre a comprovação dos gastos; também revelam natureza indenizatória ressarcimentos por direitos trabalhistas não fruídos em sua integralidade. Já as parcelas instrumentais são aquelas utilidades (*in natura*) ofertadas pelo empregador ao obreiro essencialmente como mecanismo viabilizador da própria realização do serviço contratado, tais como uniformes (art. 458, § 2º, I da CLT) e equipamentos de proteção individual, entregues ao empregado para o trabalho.

No mesmo sentido, a Lei 8.212/91, embora considere como salário-de-contribuição a remuneração auferida pelo empregado, a qualquer título, destinada a retribuir o trabalho, exclui da sua expressão o valor correspondente a vestuários fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços.

Lei nº 8.212/91:

Art.28. Entende 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 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:

(...)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Em síntese, o valor correspondente ao custo de aquisição de uniformes fornecidos *in natura* pelo empregador não integra a remuneração de seus empregados, assim como não a integraria o ressarcimento, pelo empregador ao empregado, de despesas com a aquisição de uniformes, desde que comprovadas.

No caso concreto, as convenções coletivas firmadas (fls. 263. a 282) limitaram-se a estabelecer o pagamento de um valor mensal fixo de R\$ 20,00, devido a cada obreiro a título de "*Complemento do Uniforme*", sem, no entanto, condicionar a percepção do valor a qualquer comprovação de despesas.

Ora, pactuar-se valor fixo, dissociado de qualquer comprovação de despesas, equivale instituir gratificação mensal ajustada, cuja natureza salarial está prevista no art. 457, § 1º, da CLT, eis que traduz ganho patrimonial decorrente do contrato de trabalho.

Não obstante os argumentos produzidos pela Interessada no sentido de que tal parcela se destina a dar suporte às despesas de conservação dos uniformes de trabalho, utilizados por exclusiva imposição da atividade exercida pelo empregador, razão também não lhe assiste.

As despesas relacionadas ao asseio e a conservação de roupas são dispêndios a cargo de todo e qualquer ser humano, que deve zelar por sua higiene pessoal, não cabendo, no caso do trabalhador assalariado, a sua transferência ao empregador. Até porque, se o obreiro não utilizasse uniforme, teria que trabalhar com roupas de seu uso pessoal, sendo que teria os mesmos gastos de conservação, e com a desvantagem de que correria por sua conta o custo de aquisição.

Quanto às alegações do contribuinte sobre a validade dos instrumentos de negociação coletiva, vale explicitar que tais convenções particulares constituem fonte normativa para as relações empregatícias e obrigam somente as partes nelas envolvidas, ou seja, empregadores e empregados. As mesmas são fontes autônomas do Direito do Trabalho que obrigam as partes, mas não obrigam o Fisco, pois Convenção Coletiva de Trabalho não é lei e não gera efeitos *erga omnes*. É o que determina o 611 da CLT, que transcrevo:

Art. 611. Convenções coletivas de Trabalho é o acordo de caráter normativo, pelo qual dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais do trabalho.

Conforme se vê, tais acordos não obrigam terceiros e não têm o poder de isentar o contribuinte de sua obrigação para com o fisco, visto que esta decorre de lei e só por ela pode ser elidida, como já exposto. É o que determina os incisos do art. 118 e o art. 123 do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

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

Logo, a parcela "*Complemento de Uniforme*" possui nitidamente natureza remuneratória, integrando, assim, o salário-de-contribuição.

Sendo assim, sem razão o recorrente.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Sendo assim, de livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, é necessário proceder com ajustes na decisão de primeira instância, de modo que, em resumo, conheço parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades, e, na parte conhecida, dou-lhe provimento parcial, para determinar que se observe o cálculo da multa mais benéfica, se cabível, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades, e, na parte conhecida, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para que se observe o cálculo da multa mais benéfica, na forma do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa em 20%.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros