



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

Processo nº 15586.001360/2009-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.639 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2014
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES, SALÁRIO INDIRETO
Recorrente ARACRUZ CELULOSE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - SEGURADOS EMPREGADOS - PAGAMENTOS INDIRETOS - DESCUMPRIMENTO DA LEI - - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

DIFERENÇA DE SAT - CÁLCULO CONSIDERADO POR ESTABELECIMENTO - PUBLICAÇÃO DO ATO DECLARATÓRIO 11/2011, DE 20/12/2011

O lançamento à título de diferença de SAT, ora sob enfoque, se enquadra na exclusão prevista no Parecer PARECER PGFN/CRJ/Nº 2120/2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, que ensejou a publicação do ATO DECLARATÓRIO 11/2011, DE 20/12/2011.

No termos do Ato DECLARATÓRIO a cobrança do SAT deve ser feita levando-se em consideração o grau do risco da atividade de cada estabelecimento da pessoa jurídica, desde que individualizado por CNPJ próprio.

DIFERENÇA DE FÉRIAS - AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO EXPRESSA - . 1/3 DE FÉRIAS - RECURSO REPETITIVO STJ

Os valores foram apurados no próprio resumo de férias, sendo perfeitamente possível a empresa identificar as origens dos valores, demonstrando, face a legislação aplicável se realmente se tratavam de verbas com natureza indenizatória.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/09/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 11/09/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 25/09/2014

por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 16/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA

VEIRA

Impresso em 21/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A ausência de impugnação expressa, acaba por impossibilitar a esse colegiado a apreciação dos valores lançados por meio das contas G60 (férias normais) e 440 (complemento de férias acordo coletivo), razão pela qual correto o lançamento.

A alegação de tratar-se genericamente de verbas indenizatórias não pode ser acatado, quando não demonstra especificamente o recorrente que a verbas pagas caracterizam-se, por exemplo como férias pagas na rescisão, essas sim, excluídas do conceito de salário de contribuição.

1/3 DE FÉRIAS - INTERPOSIÇÃO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Nos termos do art. 28, § 9º da lei 8212/90, não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;

Embora a jurisprudência venha se encaminhando por desconstituir a natureza remuneratória da verba, a lei 12844/2013 - que alterou a 10.522 - nos casos do recursos repetitivos transitados em julgados, deve a receita observar a norma (adequando suas decisões), exceto no caso de existência de recurso extraordinário discutindo a mesma matéria, o que se observa no presente caso. Assim, não há como afastar a incidência da contribuição até a decisão final a respeito do tema.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO - ATO DECLARATÓRIO 12/2011, DE 20/12/2011

Conforme previsto no Ato Declaratório 12/2011, de 20/12/2011, o seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles não se inclui no conceito de salário, afastando-se, assim a incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba.

AUXÍLIO EDUCAÇÃO - CURSO SUPERIOR - MANUTENÇÃO DE BENEFÍCIO CONCEDIDO ANTES DE INCORPORAÇÃO

Ao contrário do que entendeu o julgador, a legislação trabalhista é clara ao descrever nos seus art. 10 e 448 do Decreto-Lei 5452/1943 que instituiu a CLT, que alterações na estrutura jurídica (como é o caso da incorporação) ou mesmo alterações na propriedade não afetam os contratos de trabalhos. Ou seja, nos termos da legislação trabalhista não poderia a empresa simplesmente cessar a concessão do benefício, como entendeu o julgador para enquadrar-se na exclusão legal. Vejamos dispositivos:

O fato de dar continuidade ao plano de fornecimento de educação aos empregados de empresa incorporada não é capaz de determinar o descumprimento da exigência “extensível a todos os empregados e dirigentes”, tendo em vista que a exclusividade da concessão deu-se por força legal e contratual, a qual o autuado não poderia eximir-se, considerando até mesmo a possibilidade do empregado exigir a permanência do benefício face a justiça do trabalho.

ASSISTÊNCIA MÉDICA DEPENDENTES

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/09/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 11/09/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 25/09/2014

por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 16/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLI

VEIRA

Impresso em 21/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Para que os benefícios concedidos aos empregados não constituam salário de contribuição devem constar do rol de exclusão do art. 28, § 9 da lei 8212/91, não podendo valer-se da legislação trabalhista (art. 458, para definir o conceito de salário de contribuição de contribuições previdenciárias).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS - ESTIPULAÇÃO - EXISTÊNCIA DE ACORDO PARA O PAGAMENTO AOS DIRIGENTES

Não demonstrou o recorrente que os acordos realizados com as comissões possuíam assinatura do respectivo sindicato, o que fere dispositivo da legislação que regula a matéria, atribuindo-se natureza salarial a verba PLR.

O programa Gerir Desempenho fl. 1201 (1181), não demonstra a existência de acordo com a participação do sindicato para sua elaboração, nem tampouco prova o recorrente que o mesmo faz parte de acordo coletivo. A fl. 606, em resposta ao termo de intimação n. 5, no item 2.2, a empresa informa que a remuneração variável encontra-se consubstanciado em acordo coletivo (todavia, o auditor ressalva por escrito que os referidos acordos não foram apresentados).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e da decisão de primeira instância; e II) no mérito, dar provimento parcial para excluir do lançamento: a) diferenças de SAT; b) seguro de vida em grupo; e c) levantamento CS6 - Curso Superior. Os conselheiros Elias Sampaio Freire e Carolina Wanderley Landim excluía, também, o levantamento PS6 e PS7 - assistência médica e odontológica para dependentes. Os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, excluía, também, os pagamentos feitos à título de (1/3 de férias) - conta G62.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O presente Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrado sob o n. 37.230.171-1, em desfavor da recorrente tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, levantadas sobre os valores pagos a pessoas físicas na qualidade de empregados e contribuintes individuais (diretores e conselheiros), no período compreendido entre 01/2005 a 12/2005.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 203 e seguintes, os fatos geradores encontram-se assim descritos:

DIFERENÇAS DE FÉRIAS 2.2. As diferenças foram apuradas com base nas informações constantes nas folhas de pagamento, por meio das verbas G60 (férias normais), G62 (férias 1/3 constitucional) e 440 (complemento de férias acordo coletivo). Os valores mensais considerados como base de cálculo encontram-se discriminados por estabelecimento e por competência no DD — Discriminativo de Débito nos levantamentos DF6 e DF7, sendo que as diferenças por empregado encontram-se no anexo I.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO 2.3. Em 2005, a empresa contratou seguro de vida em grupo com a Seguradora Itati Seguros S/A para os seus empregados e dirigentes, arcando com o custo total do benefício, não estando o mesmo, segundo informação da própria empresa, previsto no acordo coletivo, pois tal direito incorporou-se definitivamente ao contrato de trabalho.

2.4. Os valores foram apurados com base nas informações constantes nas folhas de pagamento, por meio da verba 885 (Premio Total — Svg), em conjunto com as informações constantes nos relatórios anexos As apólices, os quais foram fornecidos pela empresa. Os valores mensais considerados como base de cálculo encontram-se discriminados por estabelecimento e competência no DD nos levantamentos SG6 e SG7, sendo que os valores discriminados por seguro encontram-se no anexo I.

BOLSA AUXÍLIO EDUCAÇÃO GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO 2.5. No exame da escrituração contábil foram encontrados pagamentos feitos aos empregados referentes A educação superior, não estando estes pagamentos abrangidos pela exclusão prevista na alínea "i" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, se enquadrando como valor pago, devido ou creditado a "qualquer título", conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei nº 8.212/91.

2.6. Além disso, a empresa informou que o benefício foi pago apenas para os funcionários da filial Guaíba, pois faz parte da política de benefícios adotada pela fábrica de Guaíba, antes de sua aquisição pela Aracruz Celulose, que

configura uma restrição à extensão a todos os segurados da empresa, contrariando outro requisito da citada alínea "t".

2.7. Os valores foram apurados com base na escrituração contábil na conta 321314 — Bolsa de Estudo e sua totalização mensal, discriminada por estabelecimento, encontra-se no DD no levantamento CS6, sendo que os valores por empregado encontram-se no anexo I.

ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA PARA OS DEPENDENTES DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES

2.8. A empresa disponibiliza aos seus empregados e dirigentes, extensivo aos dependentes, plano de saúde, de assistência médica e odontológica, através de contrato firmado com a operadora de plano de saúde MEDISERVICE, sendo extensivo a toda empresa, com exceção da filial Guaíba, cujo contrato foi realizado com a UNIMED Centro Sul e com a UNIODONTO Porto Alegre.

2.9. Os recursos destinados A cobertura da assistência médica, hospitalar e odontológica dos dependentes dos segurados empregados e dirigentes, por não estarem expressamente previstos no art. 28, § 9º, "q", integram o salário -de-contribuição, nos termos do art. 28, incisos I e III da Lei nº8.212/91.

2.10. Os dados relativos aos fatos geradores ocorridos baseiam-se nas informações, prestadas pela própria empresa, dos valores mensais por ela suportados com os dependentes que usufruíram dos benefícios ofertados pelo plano de saúde, e encontram-se discriminados por estabelecimento e competência no DD nos levantamentos PS6 e PS7, estando os valores discriminados por segurado no anexo I.2.11. As despesas com o plano de saúde dos dependentes, custeadas pelos empregados e dirigentes, não foram objeto de levantamento.

GESTÃO POR RESULTADOS (GPR) PAGA AOS EMPREGADOS OCUPANTES DE CARGOS EXECUTIVOS

2.12. A empresa adota dois programas de participação nos lucros ou resultados para seus empregados. Um para o nível operacional e administrativo (PLR) e outro para o nível executivo (GPR).

2.13. Pela análise dos Acordos de Participação nos Lucros e Resultados, celebrados entre a Aracruz e a Comissão de Representantes dos Empregados (no caso da filial Guaíba) e com os demais Sindicatos Representantes da Categoria dos Empregados, cujas cópias estão no anexo III. As fls.

522 a 603, foi verificado que em todos os acordos consta cláusula de exclusão de gerentes, coordenadores e similares (cargos executivos), por já possuírem um programa de resultados com metas individuais.

2.14. A empresa foi intimada a apresentar o Termo de Acordo celebrado com o Sindicato ou Comissão escolhida entre as partes, contendo regras claras e objetivas estabelecidas para pagamento da Gestão por Resultados para os empregados ocupantes de cargos executivos.

2.15. A empresa informou que a exclusão do Termo do Acordo da PLR dos empregados que ocupam cargos executivos, por já possuírem um programa de resultados com metas individuais, permite maior liberdade para tratar da questão, cujos esclarecimentos constam no anexo IV as fls. 605 a 610, não apresentando nenhum documento comprovando que as regras contidas no Programa de Resultados com Metas Individuais foram objeto de negociação, mediante um dos procedimentos definidos no art. 2º, I e II da Lei nº 10.101/2000.

2.16. Foi analisado o manual do programa GPR 2004, que originou o pagamento da GPR em 2005, verificando-se tratar de um programa híbrido, composto de metas individuais e metas corporativas, sendo extensivo a todos os ocupantes de cargos executivos,, sendo os mesmos divididos em três níveis.

2.17. Para avaliação de desempenho individual o programa estabelece uma escala de avaliação contendo 5 níveis de desempenho, para os quais não existem regras claras quanto ao valor a ser recebido pelos empregados que obtiveram classificação entre os níveis de desempenho 1 a 4.

2.18. As metas corporativas também não possuem regras claras quanto ao valor a ser recebido de GPR, no caso das metas corporativas não terem sido atingidas ou terem sido atingidas proporcionalmente, tendo o programa apenas definido o valor máximo de salários a ser pago aos empregados executivos. No programa também não existem mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento das metas corporativas.

2.19. Foi constatado, ainda, que vários empregados receberam valores expressivos e aleatórios muito superiores aos 8,5 salários estabelecidos no manual como valor máximo a ser pago a título de remuneração variável (GPR), o que demonstra mais uma vez a ausência de critérios claros e objetivos pré-determinados exigidos pelo art. 2º, § 1º da Lei nº 10.101/2000.

2.20. Analisando a folha de pagamento foi encontrada a rubrica Bônus Espontâneo (verba 134), nas competências 08 e 09/2005. Intimada, a empresa informou que se trata de nome tecnicamente equivocado, dado a antecipação da GPR, das pessoas que participaram do Projeto Veracel, cujos esclarecimentos seguem no anexo VI, de fls. 680 a 687.

2.21. Com base nos documentos apresentados, foi constatado que o Bônus Espontâneo não se trata de uma antecipação de

GPR e sim do pagamento final da GPR referente ao Projeto Veracel, já que o adiantamento ocorreu em 27/06/2005.

2.22. Foi constatado ainda que diversos empregados receberam GPR mais de duas vezes no mesmo ano civil, o que é vedado pelo art. 3, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, sendo que os referidos funcionários constam no anexo VIII de fls. 702.

*2.23. Os dados relativos aos fatos geradores foram apurados com base na escrituração contábil e nas informações constantes das folhas de pagamento, por meio das verbas 277 (Part. Lucros Resultados/GPR) e 134 (Bônus Espontâneo) e estão discriminados por estabelecimento e competência no **DD** nos levantamentos GR6 e GR7, sendo que os valores discriminados por empregado encontram-se no anexo I.*

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 10/12/2009, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 14/12/2009.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou defesa, fls. 1065 a 1112.

Foi exarada a Decisão de 1 instância que confirmou a procedência do lançamento, fls. 1339:

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. FÉRIAS. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EM TÍTULOS PRÓPRIOS. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. PREVISÃO EM ACORDO COLETIVO. BOLSA AUXÍLIO EDUCAÇÃO. ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA PARA DEPENDENTES DE EMPREGADOS E DIRIGENTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

A alíquota para financiamento dos benefícios concedidos em função do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho é determinada em função da atividade preponderante da empresa e não por estabelecimento da mesma.

Para que determinadas rubricas sejam consideradas como de natureza indenizatória, faz-se necessária a escrituração das mesmas em títulos próprios na contabilidade.

O seguro de vida em grupo, para ser excluído do salário -de-contribuição, deve estar previsto em acordo ou convenção coletiva.

A bolsa auxílio educação, para ser excluída do salário -de-contribuição, deve ser fornecida para custear ensino básico ou profissionalizante e abranger a totalidade dos empregados da empresa.

A assistência médica e odontológica dos dependentes dos empregados e dirigentes integra o salário-de-contribuição por

expressa falta de previsão legal para sua exclusão, dado que a interpretação para outorga de isenção deve ser literal.

A participação nos lucros e resultados, para ser excluída do salário-de-contribuição, deve ser prevista em instrumento de negociação com a participação do sindicato, deve possuir regras claras e não pode ser pago mais do que duas vezes no mesmo ano civil.

Impugnação Improcedente

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 1363 a 1428 , contendo em síntese os mesmos argumentos da impugnação, os quais podemos descrever de forma sucinta:

1. Para fins de cobrança do SAT, deve-se considerar a atividade desempenhada pelo contribuinte através de cada estabelecimento, individualizado através de seu CNPJ, o que, em razão de reiteradas manifestações do STJ, culminou com a edição da súmula nº351.
2. A contribuição ao INCRA foi extinta pela Lei nº 7.787/89 e não ha previsão da contribuição ao INCRA nas Leis re's 8.212/91 e 8.213/91.
3. A discriminação dos débitos exigidos por meio da autuação mostra-se sobejamente confusa, não sendo possível ao recorrente verificar individualmente quais eventos específicos geraram tais autuações, que poderiam ser separadas por assuntos, mas que tratam de assuntos em comum, variando tão somente quanto a referências em que se mostra ser praticamente impossível identificar o período, a forma como o cálculo foi encontrado e os empregados relacionados a determinado valor cobrado.
4. Verificou-se que significativa parte, sendo a integralidade, das verbas relativas a férias, se referem a pagamentos efetuados a titulo de terço constitucional de férias e outros adicionais de caráter indenizatório e não integram o salário-de-contribuição, nos termos do art. 28, § 9º, "d" da Lei nº 8.212/91.
5. Os valores pagos a titulo de seguro de vida em grupo estão expressamente desvinculados dos salários dos segurados, na forma do disposto no art. 458, § 2º, V da CLT, não podendo o Regulamento da Previdência Social dispor de forma diferente, dado que haveria grave lesão h. hierarquia entre as normas. As verbas pagas quanto aos seguros de vida sequer podem ser individualizadas por empregado, o que, naturalmente, impede que possam integrar o salário de contribuição.
6. O valor da bolsa de educação pago pelo recorrente não possui natureza jurídica de remuneração pelos serviços prestados, tendo em vista que, no período em que está estudando, o trabalhador sequer está à disposição da empresa.
7. O art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei nº 8.212/91, ao excluir do salário de contribuição os valores destinados a "cursos de capacitação e qualificação profissionais", se conclui com nítida tranquilidade que os cursos superiores também estariam compreendidos por tal categoria, especialmente porque os mesmos possuem intima ligação com a capacitação e qualificação profissional de qualquer funcionário.
8. No que tange ao fato de que os benefícios seriam concedidos apenas a funcionários da filial de Guaíba da recorrente, impõe-se registrar que tal estabelecimento foi incorporado pela mesma pouco antes do advento do exercício objeto da autuação. Todos os valores

atuados se resumem a bolsas concedidas anteriormente à tal incorporação, de modo que o acesso da integralidade dos funcionários e dirigentes da empresa incorporada a esses benefícios era fielmente observado, não podendo as referidas bolsas serem simplesmente cassadas, pois os funcionários agraciados não poderiam arcar com o pagamento dos respectivos cursos, sob pena de terem que desistir de continuá-los, o que revela com clareza a correção da opção do recorrente em manter os benefícios anteriores, caracterizando o conceito de ato jurídico perfeito.

9. A assistência médica e odontológica não possui natureza remuneratória, por tratar-se de benefício concedido para o trabalho e não pelo trabalho, posto que objetiva a manutenção da plena saúde dos seus funcionários, a qual resultará no incremento da sua produção.
10. A assistência médica não possui as características de gratuidade, habitualidade e contra-prestação dos serviços do empregado. O fato de tal benefício ser estendido a dependentes não tem o condão de alterar a sua natureza indenizatória. A concessão de tal benefício aos dependentes é uma liberalidade da recorrente para dar maior saúde e tranquilidade à família de seu empregado para que este possa produzir de forma mais eficiente. Houve a plena concordância do sindicato com o auxílio promovido, nos termos das respectivas convenções coletivas aprovadas quanto aos biênios 2004/2005 e 2005/2006, conforme documentos 05 e 06 em anexo.
11. A Lei nº 10.243/04, ao alterar o art. 458 da CLT, tornou inaplicáveis as disposições que condicionavam a não incidência da contribuição previdenciária sobre o valor relativo ao fornecimento de assistência médica ou odontológica.
12. O constituinte originário optou por deixar expressa no texto constitucional a impossibilidade de integração da participação nos lucros ao salário do trabalhador, não delegando qualquer espaço para o legislador dispor de forma diferente.
13. No que tange à participação nos lucros, optou o constituinte originário por prever que a mesma seria desvinculada da remuneração dos trabalhadores, deixando de impor qualquer tipo de restrição, valendo dizer que a expressão "conforme definido em lei", presente no dispositivo constitucional supracitado, somente se aplica participação dos trabalhadores na gestão da empresa e não à participação nos lucros, tendo o art. 7º, XI da Constituição Federal, desde a sua promulgação, plena eficácia em relação à participação nos lucros, especialmente quanto a impossibilidade de tal parcela ser integrada ao salário dos trabalhadores.
14. Ainda que se entenda que a expressão "conforme definido em lei" também se aplica à participação nos lucros, não poderia o legislador, sob pretexto de regulamentar o texto constitucional, alterar o seu conteúdo, como o fez o art. 28, § 9º, "j" da Lei 8.212/91.
15. O § 40 do art. 218 da Constituição Federal estabelece que cabe a lei apoiar e incentivar a distribuição dos lucros pelas empresa, sendo impossível tal comando atingir o seu objetivo se for imposta às empresas pesada carga previdenciária em razão do descumprimento de pequenas formalidades, como no caso em tela, sendo que a legislação infraconstitucional não pode ignorar o referido dispositivo constitucional, sendo esta a posição dos Tribunais Superiores e dos Tribunais Regionais Federais, transcrevendo jurisprudência.

16. No que tange a não comprovação de que o programa de metas dos funcionários executivos foi objeto de negociação sindical, as próprias convenções emitidas quanto aos biênios 2004/2005 e 2005/2006, As fls. 1.153 a 1.178, corroboraram o tratamento em separado da participação dos gerentes e executivos através do GPR, cujo instrumento às fls. 1.180 a 1.197, ao contrário do alegado pela fiscalização, constou efetivamente da análise por parte do Sindicato, tendo em vista que o mesmo foi anexado aos acordos de participação nos lucros, As fls. 1.199 a 1.221.
17. No que se refere à pretensa inexistência de regras claras quanto aos valores a serem pagos aos empregados na hipótese de as metas não serem atingidas ou serem atingidas parcialmente, importa recordar que, ao revés, tal argumentação é demasiadamente clara, pois os percentuais e pesos traçados pelas tabelas apostas no instrumento que regulamentou o GPR e, sem prejuízo, as diretrizes específicas de cada área, delimitam com precisão a aludida remuneração em quaisquer casos, exemplificando através de casos concretos de cálculo, conforme fls. 1.223 a 1.274.
18. Quanto à suposta usurpação do limite estabelecido no GPR e o alegado desrespeito à periodicidade de dois pagamentos anuais; insta observar que tais conclusões da fiscalização foram estrita e diretamente influenciadas por remunerações vinculadas ao "Projeto Veracel", as quais não podem ser equiparadas às participações nos lucros, uma vez que, dotadas de caráter eminentemente eventual e extraordinário, são alheias incidência de contribuições previdenciárias, conforme documentos juntados As fls. 1.276 a 1.321.
19. Além disso, os valores foram distribuídos unicamente em razão de determinados funcionários terem atingido especificamente a meta de construção da unidade VERACEL, recebendo, em contrapartida, bônus de caráter excepcional, tendo sido concedida em caráter eventual, devendo ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias por força do disposto no art. 28, § 9º, V, "j" da Lei nº 8.212/91, assim como no § 11 do art. 201 da Constituição Federal.

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 1442. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS PRELIMINARES AO MÉRITO

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Alega o recorrente nulidade do acórdão recorrido, que resultaria na nulidade do próprio lançamento consubstanciado em síntese:

Nesse sentido, antes de adentrar na discussão quanto observância, ou não, da legislação previdenciária por parte da Recorrente, importa, desde já, registrar que a cobrança perpetrada pela fiscalização e, reitere-se, considerada procedente pelo Acórdão recorrido, compreende verbas cujo cálculo não foi procedido corretamente ou, até, cuja exigência não mais se encontra respaldada pelo ordenamento jurídico vigente, tal como se verifica, respectivamente, quanto às contribuições destinadas ao SAT e ao INCRA.

11. Demais disso, a confusa e imprecisa discriminação dos débitos exigidos por meio das referidas autuações originárias, confirmadas pela autoridade julgadora revisora, impedem o devido e inafastável exercício do direito A ampla defesa, constitucionalmente garantido A Recorrente, conforme sera devidamente demonstrado posteriormente.

12. Portanto, com base no ordenamento jurídico vigente e nas manifestações da doutrina e das próprias autoridades administrativas, tais vícios certamente ensejarão, como abaixo demonstrado, a anulação do Acórdão ora recorrido.

Destaca-se, ainda em sede de preliminar que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, **nulidade por cerceamento de defesa**, ou seja por erro nos cálculo, ou relatório fiscal confuso ou impreciso na discriminação dos débitos ou mesmo dos fatos geradores.

Destaca-se que todos os passos necessários a realização do procedimento: encontram-se devidamente descritos no processo, inclusive encontram-se anexados os respectivos termos que não apenas demonstram a regularidade do procedimento, como as devidas intimações. Quando do encerramento do procedimento, foram entregues ao recorrentes os relatórios e documentos descrevendo os fatos geradores, diga-se de forma individualizada e

fundamentação legal que constituíram a lavratura do AI ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes.

Não só o relatório fiscal se presta a esclarecer as contribuições objeto de lançamento, como também o DAD – Discriminativo analítico de débito, que descreve mensalmente, a base de cálculo apuradas, as contribuições e respectivas alíquotas. Inclusive ressalte-se a elaboração de planilha individualizada, (ANEXO I) contendo nominalmente o salário de contribuição apurado em relação a cada rubrica (levantamento), o que permitiria ao recorrente conferir as bases de cálculo ali apuradas com os documentos apresentados durante o procedimento e aqueles descritos na contabilidade do autuado.

Ao contrário do que alega o recorrente a fiscalização não precisa separar em AI cada uma das rubricas apuradas durante o procedimento fiscal para que se tornasse claro e preciso o lançamento. A obrigação da autoridade fiscal é lavrar o AI na forma prevista na lei e atos normativos, deixando claro ao autuado os fatos geradores e períodos a que se refere. Analisando o auto de infração, entendo restar evidenciado cada um dos fatos geradores apurados, no relatório DAD encontramos por competência cada um dos fatos geradores, como nome do lançamento e competência a que se refere. Já no anexo I, diga-se citado no relatório fiscal, o auditor detalha cada fato gerador, razão pela qual entendo infundados os argumentos de nulidade do lançamento.

Assim, entendo correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal, afastando a pretensa nulidade argüida pelo recorrente, seja em relação a decisão proferida, ou ao próprio auto de infração.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Quanto a alegação de ausência de averiguação por parte da autoridade de primeira instância dos requisitos de validade do AI, entendo que razão não assiste ao recorrente.

Basta-nos ler a Decisão de primeira instância, para observar ter o julgador cumprido seu papel em apreciar os argumentos trazidos pelo recorrente, frente ao relatório fiscal apresentado. A interpretação dada pelo julgador ou mesmo pelo auditor fiscal, nem sempre se coaduna com o entendimento esboçado pelo impugnante, até porquê, se fosse o mesmo, não haveria litígio.

Contudo, cabe a autoridade julgadora enfrentar as questões trazidas pelo impugnante, mas sem a necessidade de apreciá-las, ponto a ponto, desde que a teses trazidas pela defesa seja no todo ou afastadas ou mesmo acatadas parcialmente.

O julgador não tem, assim como este colegiado, acesso a todos os documentos e provas apresentados durante o procedimento fiscal. Dessa forma, é consubstanciado no relatório fiscal, e nos documentos e argumentos trazidos na defesa e recurso é que será possível estabelecer um juízo de valor, para identificar se os fatos descritos pelo auditor realmente caracterizam como fato gerador de contribuição previdenciária.

Conforme dito acima, a discordância do julgador com as argumentações trazidas aos autos pelo recorrente, de forma alguma demonstram qualquer vício. Este vício estaria presente se não fosse apreciada matéria trazida na impugnação, nem mesmo tendo a mesma sido averiguada em conjunto com as demais. Todavia, o próprio recorrente transcreve parte da decisão, no qual demonstra-se a apreciação da nulidade.

Superadas as preliminares, passemos a análise do mérito.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/09/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

DO MÉRITO

mente em 11/09/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 25/09/2014

por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 16/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLI

VEIRA

Impresso em 21/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA

Em relação aos argumentos acerca do INCRA, destaco, assim como já abordado pelo julgador de primeira instância, que essa contribuição não encontra-se abrangida no presente lançamento, razão pela qual abstenho-me de apreciar a questão.

DA CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT

Quanto a aplicação da alíquota SAT, o argumento básico do recorrente é que a aplicação da alíquota deve observar o enquadramento por estabelecimento, senão vejamos:

Embora tenha versado em suas razões de decidir, acerca da impossibilidade de cobrança da contribuição ao SAT na forma pretendida pela autoridade lançadora, o Acórdão recorrido deixou de aplicar ao presente caso, o entendimento jurisprudencial já consolidado sobre a matéria, emana o, inclusive, por parte desse Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Para tanto, deve-se considerar a atividade desempenhada pelo contribuinte através de cada estabelecimento, individualizado através de seu CNPJ, o que, em razão de reiteradas manifestações do E. Superior Tribunal de Justiça, terminou sacramentado através da edição da Súmula nº 351, abaixo redigida:

"Súmula 351. A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) 419 aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro."

Quanto a este ponto, o próprio julgador ao apreciar a questão descreve os dispositivos legais, que fundamentaram o lançamento da autoridade fiscal, conforme transcrevo:

Em relação à alíquota do SAT, cumpre ressaltar que a mesma é determinada pela atividade preponderante da empresa como um todo, a teor do disposto no art. 202, § 3º do Decreto nº 3.048/99, e a relação de graus de risco da empresa consta no anexo V do referido Decreto, cabendo A. Fiscalização, com fundamento nos §§ 5º e 6º, efetuar o correto enquadramento da mesma no caso de erro no auto-enquadramento, conforme transcrito abaixo (...)

7. Isto posto, dado o princípio da legalidade a que está sujeita a Administração Pública, em que pese a Súmula nº 351 do Superior Tribunal de Justiça, considerando que a mesma não possui caráter de observância obrigatória, da mesma forma que possuem as Súmulas Vinculantes, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, é defeso A autoridade julgadora administrativa afastar a aplicação de norma em vigor no ordenamento jurídico.

Não discordo do posicionamento adotado pelo auditor, bem como pelo julgador, considerando os aspectos descritos na lei previdenciária e nos atos normativos;

todavia, convém analisar a questão considerando não apenas a súmula 351 do STJ, mas em especial os atos emanados da Procuradoria da Fazenda Nacional a respeito da questão.

Nesse sentido, acredito que o lançamento à título de diferença de SAT, ora sob enfoque, se enquadra na exclusão prevista no Parecer PARECER PGFN/CRJ/Nº 2120/2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda:

PARECER PGFN/CRJ/Nº 2120 /2011

Contribuição Previdenciária. Alíquota. Seguro de Acidente do Trabalho (SAT). A alíquota da contribuição para o SAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Possibilidade de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não contestar, não interpor recursos e desistir dos já interpostos, quanto à matéria sob análise. Necessidade de autorização da Sra. Procuradora-Geral da Fazenda Nacional e aprovação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

(...)

O estudo em tela é feito em virtude da existência de decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de que a cobrança do SAT deve ser feita levando-se em consideração o grau do risco da atividade de cada estabelecimento da pessoa jurídica, desde que individualizado por CNPJ próprio, ou, quando houver apenas um registro, tomando por base o grau de risco da atividade preponderante. Tal entendimento está consolidado no enunciado de Súmula nº 351 do STJ, cuja redação transcreve-se:

“A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.”

O referido parecer ensejou a publicação do Ato Declaratório 11/2011, de 20/12/2011 que no meu entender, atribui razão ao recorrente, posto que o “enquadramento do SAT por estabelecimento” por ele argumentado é a base da elaboração do referido ato declaratório. Transcrevo abaixo o ato em questão para esclarecimentos da sua aplicabilidade.

*ATO DECLARATÓRIO Nº 11 /2011 A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2120 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, **DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de***

contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outro fundamento relevante:

“nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.”

JURISPRUDÊNCIA: Súmula nº 351 do STJ, DJe 19/06/2008; AgRg no Ag 1178683/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2010, DJe 28/09/2010; AgRg no Ag 1008620/BA, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/03/2010, DJe 12/04/2010; AgRg no AgRg no AgRg no REsp 1114033/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2009, DJe 17/11/2009; AgRg no Ag 1134164/SP, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 24/09/2009; REsp 947920 / SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; e REsp 842838/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2008, DJe 19/02/2009.

Brasília, 20 de dezembro de 2011.

CONCLUSÃO: Assim, estão quanto ao lançamento das diferenças de SAT, deve observar a alíquota aplicável a atividade preponderante por estabelecimento, considerando aos termos do ato declaratório 11/2011 da PGFN

DIFERENÇA DE FÉRIAS

Quanto ao levantamento férias, primeiro convém destacar os aspectos trazidos pelo auditor para fundamentar o lançamento, fls. 204 do REFISC:

DIFERENÇAS DE FÉRIAS

4.1.1. Neste levantamento encontram-se as diferenças de férias pagas aos empregados por ocasião da sua concessão, não oferecidas à tributação.

4.1.2. As diferenças foram apuradas com base nas informações constantes nas folhas de pagamento, por „ meio das verbas G60 (Férias Normais), G62 (Férias 1/3 Constitucional) e 440 (Complemento de Férias Acordo Coletivo).

4.1.3. Os valores mensais considerados como base-de-cálculo, encontram-se discriminados por estabelecimento e por competência no DD - Discriminativo do Débito (anexo ao presente AI), nos levantamentos "DF6" e "DF7". As diferenças discriminadas por empregado encontram-se no anexo I.

Por outro lado, o recorrente em seu recurso alega a impossibilidade de identificar os fatos geradores, face a imprecisão do relatório fiscal, bem como a vinculação do conceito de salário de contribuição a efetiva retribuição pelo trabalho, sendo que não devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária a verbas com caráter eminentemente indenizatório. Assim, argumenta:

Portanto, as verbas adicionais referentes a férias que possuam tal caráter indenizatório não podem justificar a cobrança de contribuições previdenciárias, tal como pretendido pela fiscalização através das autuações originárias, o que enseja, evidentemente, a declaração de sua manifesta improcedência, reformando-se, deste modo, Acórdão recorrido.

Por outro lado o julgador ao apreciar a questão, afastou prontamente os argumentos do recorrente descrevendo que a própria nomenclatura adotada no relatório fiscal, baseada na própria folha de pagamento do recorrente demonstra, que o lançamento não envolve apenas pagamento de 1/3 de férias trazido pelo recorrente em seu recurso. Note-se, que após a referida decisão o recorrente traz a mesma argumentação sem especificar suas alegações em relação aos valores apurados em sua própria contabilidade quanto a contas G60 (férias normais) e 440 (complemento de férias acordo coletivo).

Observa-se às fls. 860, que os valores foram apurados no próprio resumo de férias, sendo perfeitamente possível a empresa identificar as origens dos valores, demonstrando, face a legislação aplicável que realmente se tratavam de verbas com natureza indenizatória.

Assim, de início entendo que a ausência de impugnação expressa, acaba por impossibilitar a esse colegiado a apreciação dos valores lançados por meio das contas G60 (férias normais) e 440 (complemento de férias acordo coletivo), restando apenas a apreciação do lançamento em relação ao 1/3 férias.

A alegação de tratar-se genericamente de verbas indenizatórias não pode ser acatado, quando não demonstra especificamente o recorrente que a verbas pagas caracterizam-se, por exemplo como férias pagas na rescisão, essas sim, excluídas do conceito de salário de contribuição.

Contudo, antes de seguir com a apreciação da natureza da verba, entendo pertinente transcrever a legislação que define o conceito de salário de contribuição. De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

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)

No caso do 1/3 pago à título de adicional de férias, embora o pagamento das verbas seja compulsório, dá-se simplesmente consubstanciado na existência de vínculo laboral, o qual o pagamento não se coaduna com verba indenizatório, visto que o valor recebido, nada mais é do que um ganho, não uma despesa com destinação certa e provável. Esse ganho também não apenas será usufruído pelo empregado, como poderá fazer uso da maneira que achar convenientes.

Conforme descrito anteriormente o alegado afastamento da incidência de contribuição sobre essa parcela com base no disposto na alínea “d” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 não se sustenta. Vejamos o que dispõe a norma:

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

(...)

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

(...)

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;

(...)

Embora a jurisprudência venha se encaminhando por desconstituir a natureza remuneratória da verba, a lei 12844/2013 – que alterou a 10.522 - nos casos do recursos repetitivos transitados em julgados, deve a receita observar a norma (adequando suas decisões), exceto no caso de existência de recurso extraordinário discutindo a mesma matéria, o que se observa no presente caso. Assim, não há como afastar a incidência da contribuição até a decisão final a respeito do tema.

Assim, consistindo em um ganho para o trabalhador, nítida a sua feição salarial, razão pela qual compõem a base de cálculo de contribuições previdenciárias., sendo novamente descabida a compensação realizada. Note-se que o valor em questão sendo computado como salário de contribuição, será incluído no cálculo do salário de benefício do empregado, quando do cálculo dos benefícios a ele devidos.

CONCLUSÃO: não assiste razão ao recorrente em relação a exclusão da incidência de contribuições sobre os pagamentos feitos à título de (1/3 de férias) – conta G62, bem como, mantendo-se o lançamento, pela não impugnação expressa em relação aos demais contas G60 e 440.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO

Embora tenha a autoridade fiscal seguido a estrita observância legal, que define claramente nos limites para que o seguro de vida em grupo esteja desvinculado do conceito de salário de contribuição, (indicando na lei a necessidade de previsão em acordo ou convenção coletiva) convém analisar a questão de forma um pouco mais aprofundada, inclusive quanto aos atos emanados da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Foram fundamentos para o presente lançamento, conforme podemos extrair do relatório fiscal:

Em 2005, a Aracruz contratou Seguro de Vida em Grupo para os seus empregados e dirigentes, arcando com o custo integral do benefício. O Seguro de Vida foi contratado com a Seguradora TWO Seguros S/A.

4.2.3. O artigo 28 da Lei nº 8.212 de 24/07/91, define claramente o salário de contribuição.

E o artigo 214, parágrafo 9º, inciso XXV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06 de maio de 1999, abaixo transcrito, estabelece que o valor das contribuições efetivamente pagas pela pessoa jurídica, relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, somente não é salário-de-contribuição se estiver previsto em Acordo ou Convenção Coletiva de Trabalho e disponível totalidade de seus empregados e dirigentes.

Portanto, para que a referida parcela não integre o salário-de-contribuição, é necessário que a mesma esteja prevista em Acordo ou Convenção Coletiva de Trabalho e disponível a totalidade de seus empregados e dirigentes.

4.2.5. Neste sentido, a empresa foi intimada a apresentar o Acordo ou Convenção Coletiva do Trabalho, contendo a previsão para fornecimento do Seguro de Vida em Grupo para seus empregados e dirigentes. Em atendimento a intimação, a empresa informou que "Inexiste previsão no acordo coletivo, pois tal direito incorporou-se definitivamente ao contrato de trabalho". (esclarecimentos encontram-se no anexo II)

4.2.6. Diante desta constatação, os recursos destinados pela empresa para cobertura do prêmio de Seguro de Vida em Grupo para seus empregados e dirigentes, integram o salário-de-contribuição, nos termos do artigo 28, incisos I e III, da Lei 8.212, de 24/07/1991 e §§ 9º, XXV e 10º, do artigo 214, do Regulamento da Previdência Social— RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Conforme identificamos nos normativos da própria empresa, o benefício concedido está assim definido:

4.44 - Seguro de Vida em Grupo - SVG E o pagamento de indenizações na ocorrência de morte ou invalidez permanente, total ou parcial do empregado. Ele cobre ainda morte do cônjuge e dependentes. O empregado, seu cônjuge e dependentes estão cobertos por este seguro a partir de sua admissão. O custo do seguro é totalmente coberto pela Aracruz. Na data de admissão, o empregado assina um cartão proposta que garante a cobertura a partir daquele instante como segurado principal. As coberturas estão definidas na apólice.

Contudo, entendo que outra questão deve ser trazida a julgamento antes de apreciar os argumentos da autoridade fiscal em relação ao lançamento. Acredito que o lançamento ora sob enfoque, se enquadra na exclusão prevista no Parecer PARECER PGFN/CRJ/Nº2119 /2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda:

Contribuição Previdenciária. Seguro de Vida em Grupo. O seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no

conceito de salário, afastando-se, assim a incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba.

Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Possibilidade de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não contestar, não interpor recursos e desistir dos já interpostos, quanto à matéria sob análise. Necessidade de autorização da Sra. Procuradora-Geral da Fazenda Nacional e aprovação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

Analisando a apólice colacionada aos autos, fls. 733, volume 4, identifica-se que não se trata de seguro individual, mas um seguro único que atende a todos os empregados na empresa, estabelecendo valor máximo de seguro:

GRUPO SEGURÁVEL Constituem grupo segurável desta apólice todos os diretores, funcionários e estagiários da Estipulante, denominados componentes principais, e os seus respectivos cônjuges e filhos, denominados componentes dependentes.

7. CAPITAL SEGURADO • O capital segurado da garantia Básica de cada componente principal corresponde a 25 (vinte e cinco) vezes seu salário do mês da cobertura, observado limite e máximo de R\$ 430.000,00 (quatrocentos e trinta mil reais)

7.1. Os cônjuges participam automática 50% (cinquenta por cento) do capital da do respectivo segurado principal.

7.2. O capital segurado dos filhos corresponde a 10% (dez por cento) do capital da garantia Básica do respectivo segurado principal, observado o disposto no item 6 da Cláusula Suplementar de Inclusão de Filhos.

O referido parecer ensejou a publicação do Ato Declaratório 12/2011, de 20/12/2011 o qual no meu entender, atribui razão ao recorrente, posto que o “seguro de vida” fornecido pela empresa se coaduna, com o benefício mencionado no descrito parecer. Transcrevo abaixo, o ato declaratória para esclarecimentos da sua aplicabilidade.

ATO DECLARATÓRIO Nº 12 /2011 A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2119 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 09/12/2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

“nas ações judiciais que discutam a incidência de contribuição previdenciária quanto ao seguro de vida em grupo contratado

pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles.”(grifo nosso)

JURISPRUDÊNCIA: REsp 759.266/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/11/2009, DJe 13/11/2009; REsp 839.153/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/12/2008, DJe 18/02/2009; REsp 701.802 / RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/02/2007, DJ 22/02/2007 p. 166; REsp 1121853 / RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/10/2009, DJe 14/10/2009; AgRg no REsp 720.021/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 26/08/2009; AgRg no Ag 903.243/CE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06.11.2007, DJe 31.10.2008; REsp 794.754/CE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14.03.2006, DJ 27.03.2006; e REsp 441.096/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 03.08.2004, DJ 04.10.2004.

CONCLUSÃO: Neste ponto, entendo que assiste razão ao recorrente quanto a exclusão da rubrica “seguro de vida em grupo” do lançamento em questão, face a aplicação do ato declaratório n. 12/2011.

BOLSA AUXÍLIO EDUCAÇÃO GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO (EDUCAÇÃO SUPERIOR)

Conforme descrito pela autoridade fiscal, a verba paga em função da bolsa auxílio educação e pós-graduação , não se enquadra nas exclusão prevista no art. 28, § 9, “t” da lei 8212/91, razão pela qual constitui salário de contribuição. Vejamos trecho do relatório fiscal:

0 artigo 28, § 9º, "V", da Lei nº. 8.212/91, estabelece que não integra o salário-de-contribuição:

"0 valor relativo a plano educacional que vise a 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; (Redação dada. pela Lei nº9.711, de 20.11.98)" (grifo nosso) •• 4.3.4. 0 artigo 21 da ,Lei nº. 9.394/96, divide: .a educação escolar em: básica (formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) e educação superior.

4.3.5. De acordo com o dispositivo legal, para que não haja incidência das contribuições previdenciárias, os valores devem ser gastos apenas com educação básica e com cursos de capacitação e qualificação profissionais, vinculados as atividades desenvolvidas pela empresa, não englobando educação superior, de que trata os arts. 43 a 57 da Lei nº 9.394/96.

Analisando a cartilha de benefícios da empresa, verificamos também que não existe previsão para fornecimento desse benefício aos empregados e dirigentes.

4.3.8. A empresa informou que o benefício foi pago apenas para os funcionários da filial Guaíba, pois faz parte da política de

benefícios adotada pela fábrica de Guaíba, antes de sua aquisição pela Aracruz Celulose.

4.3.9. A empresa ao disponibilizar o benefício apenas para os funcionários da - filial Guaíba, está impondo um óbice à extensão a todos os empregados e dirigentes da empresa, contrariando o disposto na alínea § 9º, artigo 28, da Lei nº. 8.212/91.

4.3.10. Diante do exposto, os recursos destinados pela empresa para fornecimento de Bolsa Auxílio Graduação e Pós-Graduação para os empregados da filial Guaíba, integram o salário-de-contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. •

Assim, podemos destacar que dois são os fundamentos da autoridade fiscal, o primeiro por simplesmente tratar-se de educação superior e o segundo por não ser extensível a todos os empregados.

Quanto a questão da educação superior valho-me de trecho da decisão de primeira instância para fundamentar minha decisão. Vejamos o trecho pertinente:

19. Sobre o argumento de que os cursos de capacitação e qualificação profissionais abrangem os cursos superiores, especialmente porque os mesmos possuem intima ligação com a capacitação e qualificação profissional de qualquer funcionário, o art. 39, abaixo transcrito, da Lei de Diretrizes e Bases da Educação, Lei nº 9.394/96, seja em sua redação original, vigente à época dos fatos geradores, como na dada pela Lei nº 11.741/2008, vigente época da lavratura do Auto de Infração, de fato estabelece a possibilidade de os cursos superiores abrangerem os cursos profissionais:

Art. 39. A educação profissional, integrada às diferentes formas de educação, ao trabalho, a ciência e à tecnologia, conduz ao permanente desenvolvimento de aptidões para a vida produtiva. (redação original).

Parágrafo único. O aluno matriculado ou egresso do ensino fundamental, médio e superior, bem como o trabalhador em geral, jovem ou adulto, contará com a possibilidade de acesso a educação profissional. (redação original)

Art. 39. A educação profissional e tecnológica, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia. (Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)

(..)

§ 29- A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos:(incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

20. Ocorre que a empresa não logrou êxito em comprovar que tais cursos eram, de fato, capacitações e qualificações PROFISSIONAIS, ligadas às atividades desenvolvidas pelos empregados na empresa, ou se eram cursos do interesse pessoal de cada trabalhador. No mais, nunca é demais lembrar a previsão do CIN acerca de interpretação no que concerne h. outorga de isenção:

É nesse ponto que entendo assistir razão ao recorrente, o fundamento para não exclusão da verba como base de cálculo de contribuição é que o recorrente não comprovou a correlação entre o curso de graduação e pós-graduação e a atividade desenvolvida por cada empregado. Porém não foi esse o fundamento para o lançamento, e sim o simples fato de tratar-se de curso superior. Contudo, entendo que o órgão julgador só poderia utilizar-se desse argumento se a imputação fiscal fosse a não comprovação por parte da empresa de que os cursos oferecidos possuíam relação com as atividades desenvolvidas.

Não estou com isso afirmando que os cursos oferecidos enquadravam na exclusão prevista na alínea “t” do § 9. do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, que assim, descreve: “*t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei n.º 12.513, de 2011)*”. O que entendo é que a imputação fiscal não se mostrou clara ao descrever esse fundamento como lançamento, e não acato a argumentação do julgador que competiria a empresa o ônus de provar que o seu benefício enquadrava-se na exigência legal.

O outro fundamento para o lançamento, é que não preenchido o requisito de extensão a todos os empregados, nos termos da antiga redação do “t” do § 9. do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991: *t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n.º 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; (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998).*

Quanto a este ponto, devemos identificar os argumentos do recorrente para justificar a concessão do benefício a apenas parte de seus empregados:

No que se refere ao fato de que tais benefícios seriam concedidos apenas a funcionários da filial de Guaíba da Recorrente, impõe-se registrar que tal estabelecimento foi incorporado pela mesma pouco antes do advento do exercício objeto de autuação (doc. 04 da Impugnação).

86. Tal informação se mostra essencial na medida em que todos os valores autuados se resumem a bolsas concedidas anteriormente a tal incorporação, e não a novas solicitações posteriores a este evento societário, de modo que o acesso da integralidade dos funcionários e dirigentes da empresa incorporada a esses benefícios era fielmente observado, estando os valores respectivamente quitados a título de financiamento de cursos de graduação e pós-graduação plenamente de acordo com o cogitado dispositivo previdenciário. A época das correspondentes concessões.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/09/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 11/09/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 25/09/2014

por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 16/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLI

VEIRA

Impresso em 21/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Significa dizer que, a despeito de não ter o costume de financiar tais cursos a seus funcionários e dirigentes, a ora Recorrente, ao incorporar estabelecimento que assim procedia (registre-se, de forma plenamente regular com os requisitos legalmente tragados), optou por manter os benefícios que já haviam sido concedidos antes da incorporação.

Novamente entendo que o argumento trazido pelo julgador não se mostra o mais acertado, para que a empresa pudesse usufruir do benefício: “22. Na situação ocorrida, a empresa tinha duas alternativas para tal importância não integrar o salário-de-contribuição, no que tange a este aspecto, totalidade de acesso: estender à outras filiais o que já era praxe em Guaíba ou encerrar tais pagamentos para os funcionários de tal unidade.”.

Realmente, a época do lançamento (2009), o exclusão descrita na alínea “t” do § 9. do art. 28, determinava a extensão a todos os empregados e dirigentes da empresa, porém entendo que os argumentos do recorrente são pertinentes a que se diga que nesse ponto também o lançamento não se aperfeiçoou para que se possa afirmar que o recorrente descumpriu os preceitos legais para usufruir do benefício de exclusão da base de cálculo.

Nesse ponto, a primeira questão a ser respondida é: “A empresa Aracruz institui plano para fornecer o benefício de educação superior e pós-graduação a apenas parte dos seus empregados? Entendo que não. A mesma descreveu que o fornecimento deu-se face a incorporação de empresa da cidade de Guaíba (empresa essa que sim, possuía plano de educação extensível a todos os empregados).

Ao contrário do que entendeu o julgador, a legislação trabalhista é clara ao descrever nos seus art. 10 e 448 do Decreto-Lei 5452/1943 que instituiu a CLT, que alterações na estrutura jurídica (como é o caso da incorporação) ou mesmo alterações na propriedade não afetam os contratos de trabalhos. Ou seja, nos termos da legislação trabalhista não poderia a empresa simplesmente cessar a concessão do benefício, como entendeu o julgador para enquadrar-se na exclusão legal. Vejamos dispositivos:

Art. 10 - Qualquer alteração na estrutura jurídica da empresa não afetará os direitos adquiridos por seus empregados.

(...)

Art. 448 - A mudança na propriedade ou na estrutura jurídica da empresa não afetará os contratos de trabalho dos respectivos empregados.

Dessa forma, entendo que o fato de dar continuidade ao plano de fornecimento de educação aos empregados de empresa incorporada não é capaz de determinar o descumprimento da exigência “extensível a todos os empregados e dirigentes”, tendo em vista que a exclusividade da concessão deu-se por força legal e contratual, a qual o autuado não poderia eximir-se, considerando até mesmo a possibilidade do empregado exigir a permanência do benefício face a justiça do trabalho.

Apenas para esclarecer não estou me valendo do disposto no art. 458 § 2 da CLT para determinar a exclusão da base de cálculo (conforme argumentado pelo recorrente), posto que entendo que a legislação previdência, por ser norma específica, sobrepõem-se a legislação trabalhista quando define os critérios de isenção. Contudo, não podendo o

empregador (autuado) cumprir exigência legal por não ter sido ele instituidor do benefício, não cabe a fiscalização simplesmente penalizá-lo sem verificar se a empresa incorporada isoladamente (em período anterior), preenchia os requisitos legais.

CONCLUSÃO: face as ponderações acima, entendo que deve ser excluído do lançamento, o levantamento CS6 – Curso Superior.

ASSISTÊNCIA MÉDICA AOS DEPENDENTES

Quanto a assistência médica e odontológica fornecida ao dependentes dos empregados e dirigentes constituírem base de cálculo de contribuições os fundamentos apontados pela autoridade fiscal para o lançamento foi que a legislação apenas exclui da base de cálculo da contribuição a assistência fornecida ao próprio empregado e não aos dependentes deste. Vejamos o relatório fiscal:

2.8. A empresa disponibiliza aos seus empregados e dirigentes, extensivo aos dependentes, plano de saúde, de assistência médica e odontológica, através de contrato firmado com a operadora de plano de saúde MEDISERVICE, sendo extensivo a toda empresa, com exceção da filial Guaíba, cujo contrato foi realizado com a UNIMED Centro Sul e com a UNIODONTO Porto Alegre.

2.9. Os recursos destinados A cobertura da assistência médica, hospitalar e odontológica dos dependentes dos segurados empregados e dirigentes, por não estarem expressamente previstos no art. 28, § 9º, "q", integram o salário -de-contribuição, nos termos do art. 28, incisos I e III da Lei nº8.212/91.

2.10. Os dados relativos aos fatos geradores ocorridos baseiam-se nas informações, prestadas pela própria empresa, dos valores mensais por ela suportados com os dependentes que usufruíram dos benefícios ofertados pelo plano de saúde, e encontram-se discriminados por estabelecimento e competência no DD nos levantamentos PS6 e PS7, estando os valores discriminados por segurado no anexo I.2.11. As despesas com o plano de saúde dos dependentes, custeadas pelos empregados e dirigentes, não foram objeto de levantamento.

Por outro lado, o recorrente entende que a legislação trabalhista não restringe a concessão apenas aos empregados, mas descreve que a assistência medica não é considerado salário in natura.. Nesse sentido afirma o recorrente:

A assistência médica e odontológica não possui natureza remuneratória, por tratar-se de benefício concedido para o trabalho e não pelo trabalho, posto que objetiva a manutenção da plena saúde dos seus funcionários, a qual resultará no incremento da sua produção.

A assistência médica não possui as características de gratuidade, habitualidade e contra-prestação dos serviços do empregado. O fato de tal benefício ser estendido a dependentes não tem o condão de alterar a sua natureza indenizatória. A

concessão de tal benefício aos dependentes é uma liberalidade da recorrente para dar maior saúde e tranquilidade à família de seu empregado para que este possa produzir de forma mais eficiente. Houve a plena concordância do sindicato com o auxílio promovido, nos termos das respectivas convenções coletivas aprovadas quanto aos biênios 2004/2005 e 2005/2006, conforme documentos 05 e 06 em anexo.

A Lei nº 10.243/04, ao alterar o art. 458 da CLT, tornou inaplicáveis as disposições que condicionavam a não incidência da contribuição previdenciária sobre o valor relativo ao fornecimento de assistência médica ou odontológica.

O constituinte originário optou por deixar expressa no texto constitucional a impossibilidade de integração da participação nos lucros ao salário do trabalhador, não delegando qualquer espaço para o legislador dispor de forma diferente.

Analisando os dispositivos legais, entendo que razão não assiste ao recorrente, sendo que a extensão do benefício aos seus dependentes não encontra-se no rol de exclusão previsto na alínea “q” do § 9º do art. 28 da lei 8212/91:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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 dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Ao contrário do que entende o recorrente para que os benefícios concedidos aos empregados não constituam salário de contribuição devem constar do rol de exclusão do art. 28, § 9 da lei 8212/91, não podendo valer-se da legislação trabalhista para definir o conceito de salário de contribuição de contribuições previdenciárias.

Da mesma forma, o conceito de salário de contribuição abarca todos os pagamentos feitos aos empregados, conforme previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991. Para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

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)- grifo nosso.

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süssekind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, “costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado.”

Observa-se, ainda que a interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

CONCLUSÃO: Face os fatos descritos acima, entendo que deva ser mantido o lançamento em relação ao levantamento PS6 e PS7.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

Quanto a este ponto, entendo que a base para o lançamento descrita pela autoridade fiscal é a ausência de acordo que respalde o pagamento de participação nos lucros ou resultados aos empregados de nível gerencial e executivo. a chamada GPR.

QUANTO A EXISTÊNCIA DE ACORDO PARA O PAGAMENTO AOS DIRIGENTES

Vejamos as questões colocadas pela autoridade fiscal:

GESTÃO POR RESULTADOS (GPR) PAGA AOS EMPREGADOS OCUPANTES DE CARGOS EXECUTIVOS

2.12. A empresa adota dois programas de participação nos lucros ou resultados para seus empregados. Um para o nível operacional e administrativo (PLR) e outro para o nível executivo (GPR).

2.13. *Pela análise dos Acordos de Participação nos Lucros e Resultados, celebrados entre a Aracruz e a Comissão de Representantes dos Empregados (no caso da filial Guaíba) e com os demais Sindicatos Representantes da Categoria dos Empregados, cujas cópias estão no anexo III As fls. 522 a 603, foi verificado que em todos os acordos consta cláusula de exclusão de gerentes, coordenadores e similares (cargos executivos), por já possuírem um programa de resultados com metas individuais.*

2.14. *A empresa foi intimada a apresentar o Termo de Acordo celebrado com o Sindicato ou Comissão escolhida entre as partes, contendo regras claras e objetivas estabelecidas para pagamento da Gestão por Resultados para os empregados ocupantes de cargos executivos.*

2.15. *A empresa informou que a exclusão do Termo do Acordo da PLR dos empregados que ocupam cargos executivos, por já possuírem um programa de resultados com metas individuais, permite maior liberdade para tratar da questão, cujos esclarecimentos constam no anexo IV as fls. 605 a 610, não apresentando nenhum documento comprovando que as regras contidas no Programa de Resultados com Metas Individuais foram objeto de negociação, mediante um dos procedimentos definidos no art. 2º, I e II da Lei nº 10.101/2000.*

Quanto a existência de acordo que ampare o pagamento de GPR aos executivos, assim indicou o recorrente.

No que tange a não comprovação de que o programa de metas dos funcionários executivos foi objeto de negociação sindical, as próprias convenções emitidas quanto aos biênios 2004/2005 e 2005/2006, As fls. 1.153 a 1.178, corroboraram o tratamento em separado da participação dos gerentes e executivos através do GPR, cujo instrumento às fls. 1.180 a 1.197, ao contrário do alegado pela fiscalização, constou efetivamente da análise por parte do Sindicato, tendo em vista que o mesmo foi anexado aos acordos de participação nos lucros, As fls. 1.199 a 1.221.

Considerando, as colocações do recorrente de existência de acordo que ampare o pagamento, não tenho como lhe atribuir razão. O item 4.5.4 do relatório fiscal, assim, descreve o descumprimento da lei.

Pela análise dos Acordos de Participação nos lucros e Resultados, celebrados entre a Aracruz, e a Comissão de Representantes dos Empregados (no caso da filial Guaíba) e com os demais Sindicatos Representantes da Categoria dos Empregados (cópias anexo III). Verificamos que em todos os Acordos constam a seguinte cláusula:

"2.2. Estão excluídos deste acordo:

a — Os Gerentes, Coordenadores e similares (cargos executivos) por já possuírem um programa de resultados com

metas individuais e os casos não previstos no item 2.1."(grifo nosso)

OU seja, fato é que o citado acordo coletivo não alcança os cargos executivos, tendo o auditor no item seguinte (4.5.5) intimado a empresa “**apresentar o Termo de Acordo celebrado com o Sindicato ou Comissão escolhida entre as partes, contendo regras claras e objetivas estabelecidas para pagamento da Ge do por Resultados (GPR) em 2005, para os empregados ocupantes de cargos executivos.**

O programa Gerir Desempenho fl. 1201 (1181), não demonstra a existência de acordo com a participação do sindicato para sua elaboração, nem tampouco prova o recorrente que o mesmo faz parte de acordo coletivo. A fl. 606, em resposta ao termo de intimação n. 5, no item 2.2, a empresa informa que a remuneração variável encontra-se consubstanciado em acordo coletivo (TODAVIA, O AUDITOR RESSALVA POR ESCRITO QUE OS REFERIDOS ACORDOS NÃO FORAM APRESENTADOS).

CONCLUSÃO: descumprimento do art. 2 da lei 10.101/2000, posto que o plano GPR não cumpriu o rito legal, para que os valores pagos fossem excluídos do conceito de salário de contribuição.

QUANTO A NEGOCIAÇÃO DO PLANO DIRETAMENTE COM A EMPRESA

Segue o recorrente ainda destacando após citar o item 2.1, acima transcrito, que exclui os cargos executivos.

Assim, claro está que houve, inequivocamente, negociação sindical e concedida liberdade para a Empresa e seu nível executivo tratarem diretamente da questão, não cabendo ao próprio sindicato ou a quem quer que seja, estabelecer juízo de valor em relação à forma como a Empresa deve implementar essa gestão, posto que esse nível de empregado nada mais é do que a exteriorização e representação da própria Empresa.

Além disso, a parcela individual - GPR - está instrumentalizada através de acordo escrito celebrado entre o executivo e a Companhia, representada por seu chefe imediato, contendo todos os requisitos formais exigidos por lei, e que caracterizam um verdadeiro e legal programa de remuneração variável, sem qualquer mácula ou burla à lei, prestigiando o esforço e a contribuição individual dos empregados mais decisivos para o sucesso do negócio.

Quanto a este ponto, concordo com o recorrente que nada impede que seja feito em documento apartado, desde que cumpra o mesmo rito do acordo principal. Senão vejamos:

DA EXIGÊNCIAS LEGAIS PARA FORMALIZAÇÃO DO ACORDO

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/09/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 11/09/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 25/09/2014

por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 16/09/2014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLI

VEIRA

Impresso em 21/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(...)

Art. 3º (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

Da leitura do § 1º do art. 2 da lei 10.101/2000, podemos extrair claramente a necessidade de constar dos instrumentos (seja realizada a negociação em documentos apartados ou no mesmo documentos) as regras, metas ou critérios que ensejarão ao pagamento.

Neste caso, a exigência legal é que se negocie com os sindicatos, ou mesmo com a comissão de empregados, assistida por representante do sindicato, o “pretendido”, o que se deseja alcançar e o que isso representará de retorno para os empregados.

Qualquer estabelecimento de planos diretamente pelo empregador, ou até mesmo sua negociação direta com os empregados (sem a participação do sindicato), adquire verdadeiro caráter de “acordo por adesão”, posto que a hipossuficiência do empregado frente ao empregador detentor do poder econômico”, não permite que sejam verdadeiramente negociadas as cláusulas (coerção presumida).

O sindicato tem por escopo proteger a categoria profissional, frente a superioridade econômica do empregador; dessa forma, não age como mero telespectador, mas intervindo de forma a evitar que o “poder de coerção” do empregador acabe por intimidar empregados a firmar acordos que os prejudicariam mesmo que indiretamente, já que não reflete nas demais verbas trabalhistas devidas aos empregados (FGTS, Férias, 13 salário etc.).

CONCLUSÃO: entendo que a fixação de metas pela própria empresa posteriormente, não se amolda a pretensão constitucional de negociação de PLR, muito menos a exigência da lei que rege a matéria.

FUNDAMENTAÇÃO: Descumprimento do § 1º do art. 2 da lei 10.101/2000.

QUANTO A EXISTÊNCIA DE METAS

Embora entenda que a inexistência de acordo com a participação do sindicato já seja suficiente para manutenção do lançamento, passa a apreciar os demais itens apresentados pelo recorrente. Assim, descreveu o auditor:

2.16. Foi analisado o manual do programa GPR 2004, que originou o pagamento da GPR em 2005, verificando-se tratar de um programa híbrido, composto de metas individuais e metas corporativas, sendo extensivo a todos os ocupantes de cargos executivos,, sendo os mesmos divididos em três níveis.

2.17. Para avaliação de desempenho individual o programa estabelece uma escala de avaliação contendo 5 níveis de desempenho, para os quais não existem regras claras quanto ao valor a ser recebido pelos empregados que obtiveram classificação entre os níveis de desempenho 1 a 4.

2.18. As metas corporativas também não possuem regras claras quanto ao valor a ser recebido de GPR, no caso das metas corporativas não terem sido atingidas ou terem sido atingidas proporcionalmente, tendo o programa apenas definido o valor máximo de salários a ser pago aos empregados executivos. No programa também não existem mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento das metas corporativas.

Quanto a alegação de que o GPR da empresa não possua critérios para pagamento, discordo do posicionamento do auditor. Observando os termos do GPR entendo terem sim estipulado critérios para pagamento fixando inclusive os limites para os pagamento de acordo com os resultados. CONTUDO, DESTACO QUE ESSE ACORDO NÃO CUMPRIU O REQUISITO DE NEGOCIAÇÃO.

QUANTO AO PAGAMENTO EM VALORES SUPERIORES AO ACORDADO – PR e PR1

Descrição fiscal do descumprimento:

2.19. Foi constatado, ainda, que vários empregados receberam valores expressivos e aleatórios muito superiores aos 8,5 salários estabelecidos no manual como valor máximo a ser pago a título de remuneração variável (GPR), o que demonstra mais uma vez a ausência de critérios claros e objetivos pré-determinados exigidos pelo art. 2º, § 1º da Lei nº 10.101/2000.

Quanto a este ponto, entendo que razão não assiste ao recorrente. A lei 10.101/2000, estabelece a necessária negociação da participação dos lucros ou resultados, sendo livre as partes para pactuar as regras, metas e critérios para o pagamento, contudo ao pactuá-los deverá obedecer os termos do acordo, sendo que ao pagar acima dos limites convencionados, afasta-se da exclusão da base de cálculo prevista no art. 28, §9 da lei 8212/91.

No meu entender, tendo o recorrente descumprido os limites do acordo, passa a conceder à título de parcela excedente uma mera gratificação (ou mesmo prêmio

descrito pelo auditor), ou seja, sob essa acaba por incidir contribuição previdenciária. Não é a nomenclatura “participação nos lucros” que define, por si só, a natureza da verba, mas sua finalidade e características.

Se os valores pagos ultrapassam aqueles previstos no instrumento que autorizam o pagamento, não há que se falar em previsão dos mesmos no acordo, razão pela qual correto o procedimento adotado.

Vejamos trecho de decisão dos tribunais acerca dessa questão:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS X PRÊMIO – DENOMINAÇÃO DA PARCELA E SUA NATUREZA – PREVALÊNCIA. Verificando-se que, embora denominada “participação nos lucros”, a parcela paga ao trabalhador tinha natureza de “prêmio”, assim considerada a promessa de vantagem caso o empregado atinja certo nível de produção ou observe determinada conduta, tem-se como inaplicável o disposto no art. 10, XI da Constituição Federal e na lei 10.101/00, devendo ser reconhecida a natureza remuneratória dos valores pagos e eferidos os respectivos reflexos, não sendo admissível a prevalência do rótulo em relação ao conteúdo.” TRT – 24 Reg – Proc 00556-2001-031-24-00-2 – RO Rel: Juiz Amaury Rodrigues Pinto Junior – DJMS 22.1.2003.

CONCLUSÃO: Independente de não ter cumprido o rito para formalização do acordo, ao pagar valores acima dos estipulados no acordo diretamente como empregador, não há que se falar em pagamento à título de PLR, assemelhando-se a um mero bônus.

PAGAMENTO DE BÔNUS – EMPRESA VERACEL.x PERIODICIDADE

Por fim, quanto a este item, assim, argumenta a autoridade fiscal.

2.20. Analisando a folha de pagamento foi encontrada a rubrica Bônus Espontâneo (verba 134), nas competências 08 e 09/2005. Intimada, a empresa informou que se trata de nome tecnicamente equivocado, dado a antecipação da GPR, das pessoas que participaram do Projeto Veracel, cujos esclarecimentos seguem no anexo VI, de fls. 680 a 687.

2.21. Com base nos documentos apresentados, foi constatado que o Bônus Espontâneo não se trata de uma antecipação de GPR e sim do pagamento final da GPR referente ao Projeto Veracel, já que o adiantamento ocorreu em 27/06/2005.

2.22. Foi constatado ainda que diversos empregados receberam GPR mais de duas vezes no mesmo ano civil, o que é vedado pelo art. 3, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, sendo que os referidos funcionários constam no anexo VIII de fls. 702.

2.23. Os dados relativos aos fatos geradores foram apurados com base na escrituração contábil e nas informações constantes das folhas de pagamento, por meio das verbas 277 (Part. Lucros Resultados/GPR) e 134 (Bônus Espontâneo) e estão **discriminados por estabelecimento e competência no DD**

nos levantamentos GR6 e GR7, sendo que os valores discriminados por empregado encontram-se no anexo I.

Por outro lado argumenta o recorrente, sinteticamente em seu recurso

Quanto à suposta usurpação do limite estabelecido no GPR e o alegado desrespeito à periodicidade de dois pagamentos anuais; insta observar que tais conclusões da fiscalização foram estrita e diretamente influenciadas por remunerações vinculadas ao "Projeto Veracel", as quais não podem ser equiparadas às participações nos lucros, uma vez que, dotadas de caráter eminentemente eventual e extraordinário, são alheias incidência de contribuições previdenciárias, conforme documentos juntados As fls. 1.276 a 1.321.

Além disso, os valores foram distribuídos unicamente em razão de determinados funcionários terem atingido especificamente a meta de construção da unidade VERACEL, recebendo, em contrapartida, bônus de caráter excepcional, tendo sido concedida em caráter eventual, devendo ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias por força do disposto no art. 28, § 9º, V, "j" da Lei nº 8.212/91, assim como no § 11 do art. 201 da Constituição Federal.

Quanto a este item na verdade, alega o recorrente que a periodicidade restou descumprida, mas não em relação ao PLR norma, ajustado originalmente no GPR, mas originou-se do projeto de alcance de metas na construção da unidade VERACEL.

Quanto a este ponto, também não acato os argumentos do recorrente. Ora, se a empresa estabelece vários planos de pagamento de lucros pelo alcance de metas, seja em relação a uma nova meta, acaba por se distanciar do conceito de PLR, passando, conforme descrito anteriormente a efetivar pagamentos pelo alcance de metas, mas não na concepção de PLR, mas sim de um mero prêmio, ou bônus. Em ambos os casos, evidente a sua natureza salarial.

Por outro lado, mesmo que se acatasse o argumento de pagamento na modalidade de PLR, descumprido estaria de qualquer forma a periodicidade prevista em lei. Realmente, conforme apontado pelo auditor, a lei 10.101/2000 não admite o pagamento de PLR mais duas vezes no ano, ou com periodicidade inferior a um semestre civil, ou seja, entendendo que os dois prazos são cumulativos e não uma opção. Assim, ao pagar PLR em desconformidade com a lei, também em relação a periodicidade, passam os valores distribuídos a compor o conceito de salário de contribuição. Assim descreve o dispositivo legal a respeito:

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

CONCLUSÃO: independente de já descumprido o requisito da negociação, também entendo descumprido o requisito da periodicidade.

APLICAÇÃO IRRESTRITA DO TEXTO CONSTITUCIONAL

Independente dos apontamentos quanto a regularidade do PLR, assim, argumentou o recorrente

O constituinte originário optou por deixar expressa no texto constitucional a impossibilidade de integração da participação nos lucros ao salário do trabalhador, não delegando qualquer espaço para o legislador dispor de forma diferente.

No que tange à participação nos lucros, optou o constituinte originário por prever que a mesma seria desvinculada da remuneração dos trabalhadores, deixando de impor qualquer tipo de restrição, valendo dizer que a expressão "conforme definido em lei", presente no dispositivo constitucional supracitado, somente se aplica participação dos trabalhadores na gestão da empresa e não à participação nos lucros, tendo o art. 7º, XI da Constituição Federal, desde a sua promulgação, plena eficácia em relação à participação nos lucros, especialmente quanto a impossibilidade de tal parcela ser integrada ao salário dos trabalhadores.

Ainda que se entenda que a expressão "conforme definido em lei" também se aplica à participação nos lucros, não poderia o legislador, sob pretexto de regulamentar o texto constitucional, alterar o seu conteúdo, como o fez o art. 28, § 9º, "j" da Lei 8.212/91.

O § 40 do art. 218 da Constituição Federal estabelece que cabe a lei apoiar e incentivar a distribuição dos lucros pelas empresa, sendo impossível tal comando atingir o seu objetivo se for imposta às empresas pesada carga previdenciária em razão do descumprimento de pequenas formalidades, como no caso em tela, sendo que a legislação infraconstitucional não pode ignorar o referido dispositivo constitucional, sendo esta a posição dos Tribunais Superiores e dos Tribunais Regionais Federais, transcrevendo jurisprudência.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, assim, devemos nos ater ao disposto na norma que trata a questão, nestas palavras:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

*XI - participação nos lucros, ou resultados, **desvinculada da remuneração**, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei**.*

Parte ds argumentos trazidos pelo recorrente foram no sentido que mesmo que não cumprido integralmente o rito procedimental, o pagamento de PLR, por si só, já se encontra afastado do conceito de salário de contribuição, e da hipótese de incidência.

Quanto a verba participação nos lucros e resultados, em primeiro lugar, assim, como já bem disse o julgador de primeira instância deve-se ter em mente que é norma

constitucional de eficácia limitada, o que de pronto afasta a argumentação, que pela sua natureza já não poderia ser considerada salário de contribuição.. Para fins de esclarecimento, cabe citar, o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:

(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária , a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)

Vale ressaltar o que o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo acerca da matéria, o que bem esclarece que a CF/88, realmente incentiva as empresas a participarem os seus lucros com seus empregados, todavia o próprio texto constitucional submeteu ditas regras aos limites legais, senão vejamos:

EMENTA

DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.

(...)

7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, **não é auto aplicável**, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaque, a

desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.

11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, **a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa.** (grifei)

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Neste contexto podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos, bem como não acato o argumento de que o pagamento de PLR, por si só, já encontra-se excluído do conceito de salário de contribuição.

CONCLUSÃO: o disposto no texto constitucional, não confere imunidade absoluta aos valores pagos a título de PLR, devendo, obedecer os preceitos da lei 10101/2000.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos do voto acima, haja vista que os argumentos apontados pelo recorrente, no que concerne a parte remanescente são incapazes de refutar a presente notificação.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para, rejeitar a nulidade da decisão de primeira instância, rejeitar a nulidade do lançamento e no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para: I) excluir do lançamento as diferenças de SAT; II) excluir do lançamento o levantamento “seguro de vida em grupo”, levantamentos SG6 e SG7; III) excluir do lançamento o levantamento CS6 – Curso Superior.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira