



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

**Processo n°** 15586.001363/2009-42  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.645 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2014  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO, OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA  
**Recorrente** ARACRUZ-CELULOSE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Data do fato gerador: 10/12/2009

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 - OMISSÃO EM GFIP - PREVIDENCIÁRIO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - PARCELA PAGA EM DESACORDO COM A LEI 10.101/2000.

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

Inobservância do art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999.: “ *informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)*”.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 10/12/2009

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 - AIOP CORRELATO

A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionado ao resultado dos AIOP lavrados sobre os mesmos fatos geradores.

**MULTA - RETROATIVIDADE BENIGNA**

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

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

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Correto o procedimento da autoridade fiscal, que fez o comparativo entre a multa mais benéfica, considerando a lançamento da obrigação principal e acessória.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para que sejam excluídos da multa aplicada os fatos geradores excluídos do DEBCAD 37.230.171-1, processo 15586.001360/2009-17.

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. 37.201.914-5, em desfavor da recorrente originado em virtude do descumprimento do art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999. Segundo a fiscalização previdenciária, o autuado não informou à previdência social por meio da GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Conforme descrito no relatório fiscal da obrigação principal 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 segurado 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 "t" do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, se enquadrando como valor pago, devido ou creditado a "qualquer título", conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei n.º 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.º § 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.

Consultando os sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (DIVIDA e SICOB), constatou-se a existência de Auto de Infração lavrado contra a Aracruz em fiscalização anterior, por descumprimento de obrigação acessória, com decisão administrativa definitiva em 13/10/2005. Configurando assim circunstância agravante da infração, pelo fato da empresa ter incorrido em reincidência, conforme previsto no artigo 290, V, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

No entanto, por força do artigo 655, § 4º da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14 de julho de 2005, a ocorrência de circunstâncias agravantes não produz efeito para gradação do valor da multa deste AI.

Para aplicação da multa, foram comparadas as penalidades vigentes quando da ocorrência dos fatos jurídicos, com as previstas na legislação atudrha 'redação dada pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, aplicando a penalidade mais benéfica ao contribuinte. O demonstrativo contendo os cálculos para aplicação da Multa mais benéfica estão expressos no anexo IV.

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:

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 936, 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 título 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 título 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 tranqüilidade que os cursos superiores também estariam compreendidos por tal categoria, especialmente porque os mesmos possuem íntima 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 autuados 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 tranqüilidade 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 calculo, conforme fls. 1.223 a 1.274.
18. Quanto à suposta usurpação do limite estabelecido no GPR e o alegado desrespeito A 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 As 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. 252. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

**DO MÉRITO**

O procedimento adotado pelo AFPS na aplicação do presente auto-de-infração seguiu a legislação previdenciária, conforme fundamentação legal descrita.

Conforme prevê o art. 32, IV da Lei n.º 8.212/1991, o contribuinte é obrigado informar ao INSS, por meio de documento próprio, informações a respeito dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, nestas palavras:

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

(...)

*IV - **informar mensalmente** ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)- (grifo nosso)*

Contudo, nenhum dos argumentos apontados pelo recorrente são capazes de desconstituir a autuação, posto que restando comprovado serem devidas as contribuições sobre os pagamentos à título de PLR, são devidas por consequência as multas pela ausência de ditas informações em GFIP.

Por fim, os AIOP (PROCESSO 15586001360/2009-17, DEBCAD N. 37.230.171-1), lavrados em relação aos mesmos fatos geradores, encontram-se em julgamento nessa mesma sessão, sendo que a procedência do mesmo e das contribuições devidas aos segurados e destinadas a terceiros, apenas ratifica a omissão em GFIP, e por consequência a procedência do AI de obrigação acessória. Transcrevo abaixo a ementa do acórdão referente a parcela patronal:

*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*

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

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

*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.*

*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*

*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*

Como é sabido, a obrigação acessória é decorrente da legislação tributária e não apenas da lei em sentido estrito, conforme dispõe o art. 113, § 2º do CTN, nestas palavras:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade*

*pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Assim, foi correta a aplicação do auto de infração ao presente caso pelo órgão previdenciário. O relatório fiscal, indicou de maneira clara e precisa todos os fatos ocorridos, havendo subsunção destes à norma prevista, bem como procedeu a autoridade julgadora a devida apreciação da multa aplicada, não tendo o recorrente apresentado qualquer novo argumento que pudesse alterar o julgamento então proferido.

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário, devendo não apenas arcar com a contribuição previdenciária correspondente, como com a multa imposta pela ausência de informação em GFIP.

Destaca-se que as obrigações acessórias são impostas aos sujeitos passivos como forma de auxiliar e facilitar a ação fiscal. Por meio das obrigações acessórias a fiscalização conseguirá verificar se a obrigação principal foi cumprida.

#### QUANTO A MULTA IMPOSTA

Em relação ao questionamento acerca do caráter confiscatório da multa, observamos, que os itens 11 a 14 do relatório fiscal, foram muito esclarecedores em relação a multa aplicada, descrevendo a comparativo da multa mais benéfica ao contribuinte.

Conforme descrito no referido relatório, a multa originalmente prevista era a do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991: No caso, a multa moratória é bem aplicável pelo não recolhimento em época própria das contribuições previdenciárias. Ademais, o art. 136 do CTN descreve que a responsabilidade pela infração independe da intenção do agente ou do responsável, e da natureza e extensão dos efeitos do ato, sendo que o fato de entender que a verba não constituiria salário de contribuição não é argumento válido para afastar a penalidade.

O art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 dispõe, nestas palavras:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99)*

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

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

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

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

*III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*

*a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento; (Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99).*

*§ 1º Nas hipóteses de parcelamento ou de reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o Caput e seus incisos. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)*

*§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)*

*§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Parágrafo acrescentado pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97)*

*§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora*

*a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.876/99)*

Contudo, também como enfatizado pelo auditor, não só a ausência de recolhimento ensejava a aplicação de multa moratória, mas a ausência de informação em GFIP ensejava aplicação de multa, pelo descumprimento de obrigação acessória.

Contudo, no que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da referida MP 449, convertida na lei 11.941. A citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a MP 449/2008, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

*“**Art. 35-A.** Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”*

**O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:**

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “*

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício (como no presente caso), a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, qual seja, aplicação de multa de ofício de 75%.

Contudo, ao observar o auditor a ausência de pagamento e ausência de informação em GFIP, procedeu ao auditor ao comparativo da antiga legislação com a atual, de forma, que se aplicasse a multa mais benéfica ao contribuinte.

Assim, na planilha as fls. 35, o auditor detalha competência a competência qual a multa seria mais favorável ao recorrente, pois que a aplicação da multa pela ausência e GFIP e a multa de ofício ensejariam *bis in idem*.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

Nesse sentido, entendo que a multa imposta, obedeceu a legislação pertinente, não havendo caráter confiscatório na sua aplicação, posto o estrito cumprimento dos ditames legais. Também entendo que, o fato de não ter tido qualquer intenção de fraudar o fisco, argumentando que a ausência de incidência deu-se em função da interpretação de que o pagamento de PLR não consistiria salário de contribuição, também não afasta a multa imposta, face que a sua aplicação independe da intenção do agente.

Ademais, no que tange a argüição de inconstitucionalidade de legislação previdenciária que dispõe sobre o recolhimento de contribuições, frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os prazos regulados na Lei n ° 8.212/1991.

Dessa forma, quanto à ilegalidade/inconstitucionalidade na multa imposta, não há razão para a recorrente. Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, entendo pertinente transcrever trecho do Parecer/CJ n ° 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

*Cumprе ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.*

*A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou*

*examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.*

No mesmo sentido posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº. 2 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

*SÚMULA N. 2*

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

Por todo o exposto a autuação seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos acima expostos, haja vista que os argumentos apontados pelo recorrente são incapazes de refutar o AI em questão..

**CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que sejam excluídos da multa aplicada os fatos geradores excluídos do DEBCAD 37.230.171-1, processo 15586.001360/2009-17.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.