



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720709/2012-85
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.276 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2023
Recorrente COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS.

As alegações que não tenham sido levantadas à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que o seu conhecimento violaria o princípio da não supressão de instância.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INDENIZAÇÃO. NÃO INTEGRAÇÃO.

O pagamento de verba de comprovada natureza indenizatória não integra o salário de contribuição, em face da ausência de caráter remuneratório da verba.

PREVIDENCIÁRIO. GANHO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA.

Determinado pagamento feito em razão de evento incerto deve ser compreendido como eventual, justamente por haver apenas uma expectativa de recebimento (e não uma certeza). Por amoldar-se à característica de ganho eventual, de caráter claramente indenizatório, podendo ser efetuado uma única vez, está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INDENIZAÇÃO. ESTABILIDADE PROVISÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide contribuição previdenciária sobre a parcela paga a título de indenização por dispensa imotivada, sem justa causa, no período em que o empregado esteve no gozo de estabilidade provisória.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AJUDA DE CUSTO. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA MUDANÇA DO LOCAL DE TRABALHO DO EMPREGADO.

O pagamento de verbas a título de ajuda de custo sem qualquer espécie de prestação de contas, ou demonstração de que se referiu a da mudança do local de trabalho do empregado, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

AFERIÇÃO INDIRETA. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO ACERCA DA REMUNERAÇÃO PAGA. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO.

O arbitramento é um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Ou seja, a aferição indireta somente é aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DE 15% INCIDENTE SOBRE O VALOR DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF.

Quando do julgamento do Recurso Extraordinário 595838, afetado pela repercussão geral (Tema 166), o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Portanto, é inconstitucional a contribuição previdenciária de 15% que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

JUROS SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Nos termos do entendimento Sumulado por este CARF (Súmula nº 108), incidem juros moratórios, calculados à taxa SELIC, sobre o valor correspondente à multa aplicada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer em parte do recurso voluntário, por este tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação ao lançamento. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar as exigências decorrentes dos seguintes levantamentos: Levantamento “I0 - Indenização Sindical 38”; Levantamento “I1 – Indenização Sindical”; Levantamento “I2 – Indenização Liberal”; Levantamento “I3 – Indenização Aposentadoria”; Levantamento “I4 – Indenização Outros”; Levantamento “C2 – Cooperativa”; Levantamento “C22 – Cooperativa”; Levantamento “C3 – Cooperativa Transporte”; e Levantamento “C32 – Cooperativa Transporte”. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa e Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 757/795 (PDF – 758/796), interposto contra decisão da DRJ no Rio de Janeiro I/RJ de fls. 728/750, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à parte patronal, adicional para o SAT e Terceiros, além do lançamento por descumprimento de obrigação acessória (apresentação das GFIPs com omissão de fatos geradores das contribuições previdenciárias – CFL 68), conforme descrito nos 12 autos de infração nº 37.343.839-7, 37.343.853-2, 37.343.854-0, 37.343.855-9, 37.343.856-7, 37.343.857-5, 37.343.858-3, 37.343.859-1, 37.343.860-5, 37.343.861-3, 37.343.862-1 e 37.381.168-3, de fls. 07, 23, 30, 43, 57, 65, 109, 152, 170, 187, 193 e 204, respectivamente, lavrados em 15/10/2012, referente ao período de 01/2008 a 12/2008, com ciência da RECORRENTE em 17/10/2012, conforme assinatura nos próprios autos de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor de R\$ 247.031,66, R\$ 68.212,38, R\$ 145.184,53, R\$ 40.098,57, R\$ 85.424,02, R\$ 629.851,18, R\$ 173.685,09, R\$ 290.068,99, R\$ 80.063,31, R\$ 50.713,18, R\$ 18.526,21 e R\$ 32.342,40, totalizando um montante de R\$ 1.861.019,52.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 477/521), o presente lançamento se refere às contribuições devidas à Seguridade Social, que tiveram como fatos geradores as remunerações pagas aos segurados empregados e compreendem a parte da empresa (que engloba a contribuição patronal e para o SAT/RAT) e as devidas a Terceiros incidentes sobre as seguintes rubricas:

- Indenizações (NFLDs nº 37.343.839-7 e nº 37.343.853-2);
- Ajuda de Custo (NFLDs nº 37.343.854-0 e nº 37.343.855-9);
- Diferença de SAT (NFLD nº 37.343.856-7);
- Diferença entre Folha e GFIP (NFLDs nº 37.343.857-5 e nº 37.343.858-3); e
- Diferença entre DIRF e GFIP (NFLDs nº 37.343.859-1 e nº 37.343.860-5).

Além das 9 NFLDs acima incidente sobre a remuneração dos empregados, foram realizados mais 2 lançamentos de obrigações principais e 1 de obrigação acessória:

- Contribuinte Individual (NFLD nº 37.343.861-3);
- Cooperativas de Trabalho (NFLD nº 37.343.862-1); e
- CFL 68 (AI nº 37.381.168-3).

Destarte, aproveito resumo do relatório da DRJ de origem, tendo em vista sua clareza e precisão, bem como visando a celeridade, para fazer parte do presente relatório:

DEBCAD 37.343.839-7, no montante de R\$ 149.997,00, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 15/10/2012 de R\$ 247.031,66, correspondente à contribuição destinada à Seguridade Social relativa à parte da empresa (20%) inclusive a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (2% para o estabelecimento 33.000.092/003850 e 1% para os demais) incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados pelos serviços prestados ao contribuinte, lançadas nos códigos de levantamento "I0 Indenização Sindical 38" (02/2008), "I1 – Indenização Sindical" (03/2008 a 11/2008), "I2 Indenização Liberal" (04/2008 a 11/2008), "I3 Indenização Aposentadoria" (09/2008) e "I4 Indenização Outros" (06/2008 a 11/2008).

DEBCAD 37.343.853-2, no montante de R\$ 41.418,76, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 15/10/2012 de R\$ 68.212,38, correspondente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (para o estabelecimento 33.000.092/003850: Salário Educação 2,5%, INCRA 0,2%, SENAI 1,0%, SESI 1,5%, SEBRAE 0,6% e para os demais estabelecimentos: Salário Educação 2,5%, INCRA 0,2%, SENAC 1,0%, SESC 1,5%, SEBRAE 0,6%) incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados pelos serviços prestados ao contribuinte, lançadas nos códigos de levantamento "I0 Indenização Sindical 38" (02/2008), "I1 – Indenização Sindical" (03/2008 a 11/2008), "I2 Indenização Liberal" (04/2008 a 11/2008), "I3 Indenização Aposentadoria" (09/2008) e "I4 Indenização Outros" (06/2008 a 11/2008).

DEBCAD 37.343.854-0, no montante de R\$ 82.954,58, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 15/10/2012 de R\$ 145.184,53, correspondente à contribuição destinada à Seguridade Social relativa à parte da empresa (20%) inclusive a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (1%) incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados pelos serviços prestados ao contribuinte, lançadas nos códigos de levantamento "I5 Ajuda de Custo" (01/2008 a 11/2008) e "I52 Ajuda de Custo" (12/2008).

DEBCAD 37.343.855-9, no montante de R\$ 22.911,26, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 15/10/2012 de R\$ 40.098,57, correspondente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Salário Educação 2,5%, INCRA 0,2%, SENAC 1,0%, SESC 1,5% e SEBRAE 0,6%) incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados pelos serviços prestados ao contribuinte, lançadas nos códigos de levantamento "I5 Ajuda de Custo" (01/2008 a 11/2008) e "I52 Ajuda de Custo" (12/2008).

DEBCAD 37.343.856-7, no montante de R\$ 49.004,37, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 15/10/2012 de R\$ 85.424,02, correspondente à contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (2% estabelecimento 33.000.092/003850) incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados pelos serviços prestados ao contribuinte, lançadas nos códigos de levantamento "I6 Diferença de SAT" (01/2008 a 11/2008) e "I62 Diferença de SAT" (10/2008) *sic*.

DEBCAD 37.343.857-5, no montante de R\$ 375.979,97, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 15/10/2012 de R\$ 629.851,18, correspondente à contribuição destinada à Seguridade Social relativa à parte da empresa (20%) inclusive a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (2%

para o estabelecimento 33.000.092/003850 e 1% para os demais) incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados pelos serviços prestados ao contribuinte, lançadas nos códigos de levantamento “D1 Diferença FP menos GFIP” (01/2008 a 10/2008), “D3 Dif FP igual DIRF menos GFIP” (01/2008 a 10/2008), “D32 Dif FP igual DIRF menos GFIP” (12/2008), “D4 – Diferença FP menos GFIP 38” (01/2008 a 10/2008), “D6 Dif FP Igual DIRF menos GFIP 38” (01/2008 a 03/2008).

DEBCAD 37.343.858-3, no montante de R\$ 103.678,79, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 15/10/2012 de R\$ 173.685,09, correspondente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (para o estabelecimento 33.000.092/003850: Salário Educação 2,5%, INCRA 0,2%, SENAI 1,0%, SESI 1,5%, SEBRAE 0,6% E para os demais estabelecimentos: Salário Educação 2,5%, INCRA 0,2%, SENAC 1,0%, SESC 1,5%, SEBRAE 0,6%) incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados pelos serviços prestados ao contribuinte, lançadas nos códigos de levantamento “D1 Diferença FP menos GFIP” (01/2008 a 10/2008), “D3 Dif FP igual DIRF menos GFIP” (01/2008 a 10/2008), “D32 Dif FP igual DIRF menos GFIP” (12/2008), “D4 – Diferença FP menos GFIP 38” (01/2008 a 10/2008), “D6 Dif FP Igual DIRF menos GFIP 38” (01/2008 a 03/2008).

DEBCAD 37.343.859-1, no montante de R\$ 166.748,22, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 15/10/2012 de R\$ 290.068,99, correspondente à contribuição destinada à Seguridade Social relativa à parte da empresa (20%) inclusive a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (2% para o estabelecimento 33.000.092/003850 e 1% para os demais) incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados pelos serviços prestados ao contribuinte, lançadas nos códigos de levantamento “D2 Diferença DIRF menos GFIP” (01/2008 a 10/2008), “D22 Diferença DIRF menos GFIP” (12/2008) e “D5 Diferença DIRF menos GFIP 38” (01/2008).

DEBCAD 37.343.860-5, no montante de R\$ 46.024,71, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 15/10/2012 de R\$ 80.063,31, correspondente às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (para o estabelecimento 33.000.092/003850: Salário Educação 2,5%, INCRA 0,2%, SENAI 1,0%, SESI 1,5%, SEBRAE 0,6% E para os demais estabelecimentos: Salário Educação 2,5%, INCRA 0,2%, SENAC 1,0%, SESC 1,5%, SEBRAE 0,6%) incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados pelos serviços prestados ao contribuinte, lançadas nos códigos de levantamento “D2 Diferença DIRF menos GFIP” (01/2008 a 10/2008), “D22 Diferença DIRF menos GFIP” (12/2008) e “D5 Diferença DIRF menos GFIP 38” (01/2008).

DEBCAD 37.343.861-3, no montante de R\$ 29.040,29, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 15/10/2012 de R\$ 50.713,18, correspondente à contribuição destinada à Seguridade Social relativa à parte da empresa (20%) incidente sobre as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais pelos serviços prestados ao contribuinte, lançadas nos códigos de levantamento “C1 Contribuintes individuais” (01/2008 a 11/2008) e “C12 Contribuintes individuais” (12/2008).

DEBCAD 37.343.862-1, no montante de R\$ 10.793,31, que acrescido de multa e juros perfez o valor consolidado em 15/10/2012 de R\$ 18.526,21, correspondente à contribuição destinada à Seguridade Social relativa à parte da empresa (15%) incidente sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho, lançadas nos códigos de levantamento “C2 – Cooperativa” (01/2008 a 11/2008), “C22 – Cooperativa” (12/2008), “C3 Cooperativa transporte” (01/2008 a 11/2008), “C32 Cooperativa transporte” (12/2008).

DEBCAD nº 37.381.168-3 (CFL 68), lavrado em 15/10/2012, no valor de R\$ 32.342,40, tendo em vista infração ao disposto na Lei nº 8.212/91, art. 32, inciso IV e

parágrafo 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528/97 c/c art. 225 inciso IV, parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, devido a empresa ter apresentado as Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias na competência 11/2008.

O relatório fiscal detalha cada NFLD e seus respectivos lançamentos conforme adiante explicado.

Capítulo 1 – Rubricas da Folha: Indenizações

DEBCADs nº 37.343.839-7 e nº 37.343.853-2

(1.i) Dos Levantamentos "I0 — Indenização Sindical 38" e "I1 — Indenização Sindical" (fl. 481).

A RECORRENTE afirmou que esta rubrica se referia à Cláusula INDENIZAÇÃO ADICIONAL EM CASO DE DISPENSA do Acordo Coletivo da Empresa, o qual estipulava o seguinte:

"26. INDENIZAÇÃO ADICIONAL EM CASO DE DISPENSA

26.1 Por ocasião da rescisão do contrato de trabalho as Empresas pagarão aos Empregados dispensados sem justa causa e que tenham, no mínimo, 5 (cinco) anos de serviços na empresa, uma indenização adicional, além do aviso prévio legal, de acordo com as seguintes condições, de forma não cumulativa entre si:

Idade	Indenização
De 40 a 45 anos incompletos	1,0 Salário Mensal Total
De 45 a 50 anos incompletos	2,0 Salário Mensal Total
De 50 a 56 anos incompletos	2,5 Salário Mensal Total
a partir de 56 anos	1,5 Salário Mensal Total

Estes valores estão demonstrados na planilha Anexo 1 e foram considerados como base de cálculo das contribuições.

(1.ii) Do Levantamento "I2 - Indenização Liberal" (fl. 482)

Quanto intimada, a RECORRENTE respondeu o seguinte a respeito da mencionada rubrica:

"27) Indenizações para funcionários que suas funções foram transferidas para outras localidades e não teve interesse em ser transferido por motivos particulares. Então são demitidos e recebem esta indenização."

Estes valores estão demonstrados na planilha Anexo 2 e foram considerados como base de cálculo das contribuições.

(1.iii) Do Levantamento "I3— Indenização Aposentadoria" (fl. 483)

A RECORRENTE informou que esta rubrica se referia à Cláusula INDENIZAÇÃO ÀS VÉSPERAS DA APOSENTADORIA do Acordo Coletivo da Empresa, o qual disciplina o seguinte:

"27. INDENIZAÇÃO ÀS VÉSPERAS DA APOSENTADORIA

27.1 Em caso de dispensa, por iniciativa do empregador, de Empregados que, comprovadamente, estiverem a um máximo de 24 (vinte e quatro) meses da aquisição do direito à aposentadoria, em seus prazos mínimos, ainda que proporcional, exceto no caso de falta grave, fica assegurada o pagamento de uma indenização correspondente a 6 (seis) salários, acrescidos do adicional de periculosidade, quando devido, além do aviso prévio legal, com o objetivo de ajudá-los a efetuar os recolhimentos previdenciários, não sendo, portanto, devida a indenização prevista nesta cláusula ao empregado que já tenha, até a data da dispensa, adquirido direito à aposentadoria de qualquer natureza, ainda que proporcional.

O valor (pago a um único empregado e numa única competência) está demonstrado na planilha Anexo 3 e foi considerados como base de cálculo das contribuições.

(i.iv) Do Levantamento "I4 - Indenização Outros" (fl. 484)

Quanto intimada, a RECORRENTE respondeu o seguinte a respeito da rubrica INDENIZAÇÃO POR OUTROS MOTIVOS:

"29) Indenizações por diversos motivos, como estabilidade maternidade, estabilidade acidentária. Cláusula de garantia de emprego ou salário da gestante e garantia de emprego do acidentado no trabalho".

Estes valores estão demonstrados na planilha Anexo 4 e foram considerados como base de cálculo das contribuições.

Sobre todas as rubricas acima, a autoridade fiscal concluiu o seguinte (fl. 484):

12.8) Os valores pagos pela empresa a título de "Indenização Sindical", "Indenização Liberal", "Indenização Aposentadoria" e "Indenização Outros" não estão elencados no parágrafo nono do artigo 28 da Lei Nº 8.212, de 24/07/91 e no parágrafo nono do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social (aprovado pelo Decreto nº 3.048/99). Portanto, estes valores pagos aos empregados da empresa devem integrar o salário-de-contribuição.

Capítulo 2 – Rubrica da Folha: Ajuda de Custo**DEBCADs nº 37.343.854-0 e nº 37.343.855-9****(2.i) Dos Levantamentos "I5 - Ajuda de Custo" e "I52 - Ajuda de Custo" (fl. 486)**

A autoridade fiscal afirma que ocorreram pagamentos de valores em dinheiro aos segurados empregados da empresa, a título de ajuda de custo, sem que houvesse a comprovação

da mudança do local de trabalho do empregado, conforme dispõe o parágrafo nono, alínea “g”, do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Ademais, observou-se que diversos empregados receberam tais rubricas na mesma competência ou na competência anterior à data da demissão na empresa.

Estes valores estão demonstrados na planilha Anexo 5 e foram considerados como base de cálculo das contribuições.

Capítulo 3 – Diferença de SAT

DEBCAD nº 37.343.856-7

(3.i) Dos Levantamentos "I6 - DIFERENÇA DE SAT" e "I62 - DIFERENÇA DE SAT" (fl. 489)

Sobre este tema, a autoridade fiscal esclareceu que houve a declaração equivocada do percentual devido a título de SAT em relação a um dos estabelecimentos da RECORRENTE, nos seguintes termos:

20,3) Para fins da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, o estabelecimento da empresa 33.000.092/0038-50 se enquadra, na sua atividade preponderante, no código CNAE FISCAL (Classificação Nacional de Atividades Econômicas-Fiscal) 19225-99 - "Fabricação de outros produtos derivados do petróleo, exceto produtos do refino", que tem alíquota de 2% (dois por cento).

20.4) Entretanto, a empresa declarou na GFIP e recolheu contribuições previdenciárias o percentual de GILRAT de 1% (um por cento) para o estabelecimento 33.000.092/0038- 50

Portanto, a diferença de 1% foi discriminada na planilha Anexo 6

Capítulo 4 – Divergências FP X GFIP X DIRF

DEBCADs nº 37.343.857-5, nº 37.343.858-3, nº 37.343.859-1 e nº 37.343.860-5

(4.i) Dos Levantamentos D1 — Diferença FP - GFIP", "D2 — Diferença DIRF - GFIP", "D22 — Diferença DIRF - GFIP", "D3 — Diferença (FP = DIRF) - GFIP", "D32 — Diferença (FP = DIRF) - GFIP", "D4 — Diferença FP - GFIP 38", "D5 — Diferença DIRF - GFIP 38" e "D6 — Diferença (FP = DIRF) - GFIP 38" (fl. 492)

A autoridade fiscal afirma que realizou um cruzamento entre as informações contidas nos arquivos digitais da folha, em DIRF e nas GFIPs.

Neste tópico, o relatório fiscal dispõe o seguinte:

24.4) Foi detectado que, para diversos segurado empregados, os valores declarados na folha de pagamento formato MANAD são maiores do que os valores declarados na

GFIP e/ou os valores declarados na DIRF são maiores do que os valores declarados na GFIP.

(...)

24.11) Entretanto, até a presente data, a empresa não apresentou nenhum esclarecimento e nenhuma resposta em relação a estas divergências mencionadas nas intimações TIFs 5, 6, 8, 9, 10 e 11.

24.12) Desta forma, como os valores obtidos da DIRF são muitas vezes maiores do que os valores extraídos da folha de pagamento em arquivo digital formato MANAD e/ou maiores do que os valores declarados na GFIP, para efeito de lançamento nestes Autos de Infração, foram utilizadas informações sobre a remuneração dos segurados empregados com origem em outras fontes: DIRF, com base no artigo 33, §3º da Lei 8.212.

24.13) A empresa não considerou o valor da diferença entre os valores declarados na folha de pagamento formato MANAD e os valores declarados na GFIP como base de cálculo de contribuições previdenciárias. A empresa também não considerou o valor da diferença entre os valores declarados na DIRF (excluídos os valores da Participação nos Lucros) e os valores declarados na GFIP como base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Estes valores estão demonstrados nas planilhas Anexos 7 e 8, considerando-se como base de cálculo das contribuições os seguintes valores:

24.15) O levantamento D1 se refere aos casos em que o valor da maior diferença (coluna "Maior Dif.") foi obtido pela diferença entre o valor obtido da folha de pagamento formato MANAD (coluna "FP Manad") e o valor declarado na GFIP (coluna "GFIP") para os empregados de todos os estabelecimentos, exceto os empregados do estabelecimento de CNPJ 33.000.092/0038-50 (Autos de Infração Debcad N.ºs 37.343.857-5 e 37.343.858-3).

24.16) O levantamento D4 se refere aos casos em que o valor da maior diferença (coluna "Maior Dif.") foi obtido pela diferença entre o valor obtido da folha de pagamento formato MANAD (coluna "FP Manad") e o valor declarado na GFIP (coluna "GFIP") para os empregados do estabelecimento de CNPJ 33.000.092/0038-50 (Autos de Infração Debcad N.ºs 37.343.857-5 e 37.343.858-3).

24.17) Os levantamentos D2 e D22 se referem aos casos em que o valor da maior diferença (coluna "Maior Dif.") foi obtido pela diferença entre o valor obtido da DIRF excluído rubrica "PL_ E X_ P AS" (coluna "DIRF excluído rubrica "PL_ E X_ P AS") e o valor declarado na GFIP (coluna "GFIP") para os empregados de todos os estabelecimentos, exceto os empregados do estabelecimento de CNPJ 33.000.092/0038-50 (Autos de Infração Debcad N.ºs 37.343.859-1 e 37.343.860-5).

24.17,1) Como os valores destes levantamentos D2 e D22 foram obtidos a partir da DIRF, trata-se de débito de AFERIÇÃO.

24.18) O levantamento D5 se refere aos casos em que o valor da maior diferença (coluna "Maior Dif.") foi obtido pela diferença entre o valor obtido da DIRF excluído rubrica "PL_EX_PAS" (coluna "DIRF excluído rubrica "PL_EX_PAS") e o valor declarado na GFIP (coluna "GFIP") para os empregados do estabelecimento de CNPJ 33.000.092/0038-50 (Autos de Infração Debcad N.ºs 37.343.859-1 e 37.343.860-5).

24.18,1) Como os valores deste levantamento D5 foram obtidos a partir da DIRF, trata-se de débito de AFERIÇÃO.

24.19) Os levantamentos D3 e D32 se referem aos casos em que o valor da folha de pagamento formato MANAD (coluna "FP Manad") é igual ao valor da DIRF excluído rubrica "P L_ EX_ PAS" (coluna "DIRF excluído rubrica "PL_EX_PAS"). Nestes casos, o valor da maior diferença (coluna "Maior Dif.") foi obtido pela diferença entre o valor obtido da folha de pagamento formato MANAD (coluna "FP Manad") e o valor declarado na GFIP (coluna "GFIP") para os empregados de todos os estabelecimentos, exceto os empregados do estabelecimento de CNPJ 33.000.092/0038-50 (Autos de Infração Debcad N°s 37.343.857-5 e 37.343.858-3).

24.20) O levantamento D6 se refere aos casos em que o valor da folha de pagamento formato MANAD (coluna "FP Manad") é igual ao valor da DIRF excluído rubrica "PL_EX_PAS" (coluna "DIRF excluído rubrica "PL_EX_PAS"). Nestes casos, o valor da maior diferença (coluna "Maior Dif.") foi obtido pela diferença entre o valor obtido da folha de pagamento formato MANAD (coluna "FP Manad") e o valor declarado na GFIP (coluna "GFIP") para os empregados do estabelecimento de CNPJ 33.000.092/0038-50 (Autos de Infração Debcad N°s 37.343.857-5 e 37.343.858-3).

Capítulo 5 – Contribuintes Individuais

DEBCAD nº 37.343.861-3

(5.i) Dos Levantamentos "C1 - Contribuintes Individuais" e "C12 - Contribuintes Individuais" (fl. 500)

A autoridade fiscal constatou que a RECORRENTE apresentou a Folha de Pagamento sem a inclusão dos valores pagos aos contribuintes individuais, situação também verificada nos arquivos digitais MANAD.

Desta forma, buscou informações sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais em outras fontes: (i) Memórias de Cálculo de retenções de contribuições apresentadas pela RECORRENTE (MC); (ii) planilhas apresentadas pela empresa (DIPJ); (iii) Recibos de Pagamento a Autônomos (RPAs) apresentados pela empresa; e (iv) as DIRFs, conforme planilhas Anexo 09 a 12. Ademais, ponderou o seguinte:

28.13) A planilha Anexo 9 discrimina os valores pagos a contribuintes individuais obtidos das quatro fontes relatadas acima. Esta planilha está ordenada e totalizada por contribuinte individual. Foi verificado que muitas vezes os valores obtidos das quatro fontes são divergentes. Por causa desta divergência, foram apurados os maiores valores recebidos pelos contribuintes individuais a partir dos valores das quatro fontes examinadas. Para um mesmo contribuinte individual, nas diferentes competências, os maiores valores foram obtidos da mesma fonte, que é a fonte com o maior somatório dos valores para as diversas competências. Estes valores maiores, por contribuinte individual, estão expressos na coluna "Maior" da planilha Anexo 9. A coluna "OBS" desta planilha expressa os valores de reembolsos de despesas, obtidos dos RPAs e que deduzem os valores expressos nas colunas "DIRF", "DIPJ" e "MC".

(...)

28.18) Portanto, a coluna "Diferença" da planilha Anexo 12, expressa os valores das contribuições previdenciárias da parte da empresa, referentes a pagamentos feito a contribuintes individuais que prestaram serviços à empresa. Estes valores pagos se revestem de caráter remuneratório, mas não foram declarados na GFIP e não tiveram contribuições previdenciárias recolhidas.

Capítulo 6 – Cooperativas de Trabalho**DEBCAD nº 37.343.862-1****(6.i) Dos Levantamentos "C2 - Cooperativa", "C22 - Cooperativa", "C3 - Cooperativa de Transporte" e "C32 - Cooperativa" (fl. 506)**

Lançamentos efetuados com base no art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, conforme planilha Anexo 13.

Capítulo 9 e 13 – CFL 68**DEBCAD nº 37.381.168-3**

Sobre a CFL 68, a autoridade fiscal esclareceu que a contribuinte apresentou as GFIPs relativas ao período de 01/2008 a 10/2008 somente após a publicação da MP nº 449/2008. Assim, não era cabível a aplicação da multa CFL 68 em tais competências pois a infração ocorreu no momento da entrega da GFIP (quando já revogada a multa CFL 68). Consequentemente, por não ser possível a comparação da legislação superveniente com aquela prevista à época dos fatos geradores, para fins de verificação da multa mais benéfica, aplicou para estas competências 01/2008 a 10/2008 somente a multa de mora de 24%, anterior à MP 449/2008.

Quanto à competência 11/2008, a fiscalização constatou que a RECORRENTE omitiu ou declarou incorretamente os valores relatados nos levantamentos l1, 12, 14, 15, 16, Cl, C2 e C3 deste processo na GFIP. Assim, decidiu por aplicar a CFL 68 após comparação entre as multas impostas pela legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores com as multas impostas pela legislação superveniente, após a entrada em vigor da MP nº 449/2008, em razão do princípio da retroatividade benigna. Desta feita, elaborou planilhas de fls. 620/621 (Anexo 14 e 15) e concluiu pela aplicação da multa com base na legislação anterior.

Ainda a respeito da competência 11/2008 a autoridade fiscal informou o seguinte em duas passagens do relatório fiscal (fls. 510 e 519):

52) Para as competências 01/2008 a 10/2008, a empresa entregou GFIPs após a publicação da Medida Provisória nº 449/2008 (publicada em 04/12/2008) e antes do início da ciência desta ação fiscal, que foi em 16/06/2011. Para a competência 11/2008, a empresa não entregou nenhuma GFIP após a publicação da Medida Provisória nº 449/2008 e antes do início da ciência desta ação fiscal, que foi em 16/06/2011.

(...)

91) Para a competência 11/2008, a empresa não entregou nenhuma GFIP após a publicação da Medida Provisória nº 449/2008 e antes do início da ciência desta ação fiscal, que foi em 16/06/2011.

Quanto aos fatos geradores das competências 12/2008 e 13/2008, por já terem ocorrido na vigência da Medida Provisória nº 449/2008, foram lançados com base na nova multa de ofício de 75%.

Por fim, a fiscalização informa que foram resultado do procedimento fiscal, os autos de infração em desfavor da RECORRENTE discriminados às fls. 516/517.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 650/674 em 14/11/2012. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ no Rio de Janeiro I/RJ, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

3.1. A tempestividade da impugnação.

DEBCAD nº 37.381.1683 (CFL 68)

3.2. “No que tange ao Debcad nº 37.381.1683, relativo à multa pelo descumprimento de obrigação acessória, a Impugnante informa que procedeu ao seu pagamento (doc. 02), razão pela qual não será objeto da presente impugnação”.

DEBCAD 37.343.8397 e 37.343.8532 (Indenizações)

3.3. As verbas possuem nítido caráter indenizatório e não salarial, quais sejam:

3.3.1. "Indenização Sindical" – “Indenização adicional paga aos empregados em caso de dispensa sem justa causa, especificamente aos empregados que tenham no mínimo 05 anos de serviço, decorrente da cláusula 26.1 da Convenção Coletiva de Trabalho”.

3.3.2. "Indenização liberal" – “Indenização paga aos empregados que suas funções foram transferidas para outras localidades e não tiveram interesse em ser transferidos por motivos particulares, implicando em dispensa”.

3.3.3. "Indenização Aposentadoria" – “Indenização paga em caso de dispensa, por iniciativa da empresa, aos empregados que estiverem a um máximo de 24 meses da aquisição do direito à aposentadoria, decorrente da cláusula 27.1 da Convenção Coletiva de Trabalho”.

3.3.4. "Indenização outros" – “Indenizações pagas aos empregados por diversos motivos, como estabilidade maternidade, estabilidade acidentária”.

3.4. “Nesses casos o pagamento não decorre da prestação de serviços, o que seria necessário para a caracterização de salário, muito pelo contrário, referidas verbas tem o escopo de compensar o empregado pela dispensa ou afastamento temporário, o que evidência, mais uma vez, sua natureza indenizatória”.

3.5. “Especificamente no que tange à “indenização sindical”, frise-se Que o empregado ao desvincular-se dos quadros da empresa não tem outra opção a não ser receber indenização pelo dano ocasionado pela sua dispensa imotivada, razão pela qual os Tribunais Pátrios entendem que essa verba possui natureza jurídica análoga aos planos de demissão voluntária. Consequentemente, recebendo a dispensa imotivada o mesmo tratamento tributário dos planos de demissão voluntária, é incontestável a não incidência da contribuição previdenciária, nos termos do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 5 da Lei nº 8.212/91”.

3.6. “Quanto à *"Indenização Aposentadoria"*, ou seja, a dispensa imotivada às vésperas da aposentadoria, o Superior Tribunal de Justiça também já pacificou a não incidência da contribuição previdenciária, em respeito ao art. 28, § 9º, alínea "e", item 5 da Lei nº 8.212/91.

3.7. Especificamente quanto ao auxílio pago durante a estabilidade em função da maternidade, o mesmo deve ser comparado ao salário-maternidade.

3.8. “Igual raciocínio se aplica a verba paga em decorrência da estabilidade acidentária. Ou seja, não há a incidência da contribuição previdenciária uma vez que não estão presente os requisitos da habitualidade e retributividade”.

3.9 Cita doutrina e jurisprudência para embasar seus argumentos.

DEBCAD 37.343.8540 e 37.343.8559 (“Ajuda de custo transferência”)

3.10. “Os DEBCADs 37.343.8540 e 37.343.8559 foram formalizados para exigir da Impugnante contribuição previdenciária sobre as verbas pagas aos funcionários em virtude de ajuda de custo concedida em decorrência da transferência para outras filiais, ao argumento de que essa rubrica se reveste de caráter remuneratório pelo fato de não ter sido comprovado a mudança do local de trabalho do empregado”.

3.11. “No caso concreto, a ajuda concedida pela Impugnante aos seus empregados enquadra-se perfeitamente nas regras previstas no artigo 28, §9º, alínea "g" da Lei nº 8.212/91 e artigo 214, §9º, inciso VII do Decreto nº 3.048/99, uma vez que se trata de ajuda concedida em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado e paga em parcela única”.

3.12. Suscita a fiscalização que não teria sido comprovada a mudança do local de trabalho dos empregados, tal como solicitado nos Termos de Intimação Fiscal nº 4, 7, 8, 9, 10 e 11. Ocorre que em atenção ao item 1 do Termo de Intimação nº 11, a Impugnante apresentou os competentes "Termos de anuência de transferência dos empregados" (doc. 03).

3.13. “Ao desprezar os documentos comprobatórios apresentados pela Impugnante e não intimar para apresentação de outros documentos, o ilustre fiscal autuante violou os princípios mais comecinhos do Direito, que asseguram o direito de defesa e do contraditório, bem como o princípio da verdade material e a regra do artigo 142 do Código Tributário Nacional que atribuiu à autoridade administrativa o dever de constituir o crédito tributário pelo lançamento verificando a fato gerador e determinando a matéria tributável, razão pela qual se impõe o cancelamento dos DEBCADs 37.343.8540 e 37.343.8559”.

DEBCAD 37.343.8567 (Diferença de SAT)

3.14. A empresa procedeu ao recolhimento do SAT utilizando-se Da alíquota de 1% uma vez que sua atividade preponderante é "Comércio Atacadista de Combustíveis e Derivados", mas a autoridade administrativa entendeu que deveria ter sido utilizada a alíquota de 2%.

3.15. A alíquota da contribuição para o SAT foi aferida, pela autoridade administrativa, pelo grau de risco desenvolvido pelo seu CNPJ individualizado (fabricação de outros produtos derivados do petróleo, exceto produtos do refino).

3.16. Diante do artigo 202, parágrafos 3º, 4º, do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, não poderia a autoridade administrativa considerar individualmente cada estabelecimento da Impugnante, como ocorreu, deveria sim pautar-se apenas no maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos como um todo.

3.17. “Considerando que o lançamento não respeitou o §3º do artigo 202, do Decreto nº 3.048/1999, impõe-se o cancelamento do Debcad nº 37.343.8567”.

DEBCAD 37.343.8575, 37.343.8583, 37.343.8591 e 37.343.8605 (Divergências FP X GFIP X DIRF).

3.18. Segundo o Relatório Fiscal, os autos de infração 37.343.8591 E 37.343.8605 foram lavrados com base em método de aferição.

3.19. “(...) Não há nenhuma diferença de contribuição previdenciária a ser recolhida pela Impugnante. E, ainda que existissem, o que se admite apenas para argumentar, as diferenças jamais poderiam ter sido calculadas pelo método de aferição indireta, sob pena de afrontar o artigo 148 do CTN, por ser método extremo que não se adequa a hipótese dos autos (...)”.

3.20. “As diferenças objetos dos Debcads em comento inexistem e foram equivocadamente apuradas porque a fiscalização deixou de analisar a verdadeira sistemática utilizada pela empresa”.

3.21. “Em verdade, em decorrência do reajuste salarial em negociação de acordo coletivo, a Impugnante procedia ao pagamento de "adicional" aos empregados, de forma retroativa. No mês de março de cada ano, a Impugnante procedia ao pagamento relativo às competências de janeiro, fevereiro e março, procedendo ao recolhimento de todos os tributos (leia-se contribuição previdenciária e IRRF), bem como as devidas contabilizações no MANAD”.

3.22. “A mesma sistemática era usada para os expatriados, ou seja, pagavam-se os valores em determinado mês, retroativo aos meses antecedentes, sem retificação das declarações, gerando as divergências entre GFIPXDIRF”.

3.23. “O único equívoco em que incorreu a Impugnante foi deixar de retificar as GFIPs, mas jamais de recolher as contribuições devidas a previdência social. Consequentemente, no máximo poderia ter sido imputado à Impugnante alguma infração atinente à ausência de retificação das declarações, mas não a exigência de contribuição”.

3.24. A autoridade administrativa não justificou a razão de ter desprezado os documentos contábeis e ter-se amparado em DIRFs para efetuar o lançamento.

DEBCAD nº 37.343.8613 (Contribuintes individuais) e **DEBCAD nº 37.343.8621** (Cooperativas de trabalho).

3.25. A Impugnante procedeu incorretamente a todos os recolhimentos, a despeito dos mesmos não terem sido declarados em GFIP.

3.26. O lançamento foi com base em método de aferição. “A utilização do método de aferição além de ser medida extrema, que, conforme já abordado anteriormente, somente pode ser utilizado em casos excepcionais, em que a contabilidade não reflita o movimento real de remuneração dos segurados, que não é o caso”.

3.27. “Assim, não havendo irregularidade na contabilidade da empresa, bem como não havendo base legal para se proceder ao método de aferição com base nos arquivos do SINTEGRA ou arquivos no Manual Normativo de Arquivos Digitais MANAD, afiguram-se ilegais os lançamentos efetuados com base no método de aferição”.

Da exigência de juros de mora sobre multa punitiva

3.28. Não há base legal para a exigência de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Do pedido

3.29. Requer o cancelamento integral da autuação fiscal, inclusive os juros e a multa de ofício. Caso seja mantida a autuação fiscal, requer seja afastada a incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ no Rio de Janeiro I/RJ julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 728/750):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

INDENIZAÇÕES.

A natureza indenizatória de parcelas pagas aos segurados deve ter previsão legal não podendo ser presumida ou convencionada.

AJUDA DE CUSTO. MUDANÇA DE LOCAL DE TRABALHO.

A ajuda de custo em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado somente não integrará o salário de contribuição quando acarretar a mudança do seu domicílio e for paga na forma estabelecida pela Lei nº 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea “g”.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SAT/GILRAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. A contribuição da empresa para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, possui alíquota variável (1%, 2% ou 3%), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau e risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES. GFIP.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração a legislação previdenciária.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

DOCUMENTOS. AUSÊNCIA. ARBITRAMENTO. LEGALIDADE.

Na ausência de documentos pode a fiscalização lançar a importância que julgar devida, conforme legislação em vigor.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao impugnante o ônus da prova em relação àquilo que alega, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior à impugnação, quando não comprovada a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas na legislação.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 01/08/2013, conforme AR de fls. 752/753, apresentou o recurso voluntário de fls. 757/795 (PDF – 758/796) em 29/08/2013.

Na preliminar, a RECORRENTE inovou nas suas argumentações, alegando que a fiscalização não consultou as GFIP's da empresa e, obviamente, não constatou que estes eventos deixaram de ser declarados, havendo ausência de descrição clara e precisa da ocorrência do inadimplemento motivador do presente lançamento, requerendo o reconhecimento de nulidade material e cancelamento integral da exigência fiscal.

Apresentou também argumentos acerca da inconstitucionalidade das contribuições destinadas às cooperativas.

Ademais, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR**Matéria não impugnada. Preclusão.**

A RECORRENTE alega ausência de descrição clara e precisa da ocorrência do inadimplemento motivador do presente lançamento, requerendo o reconhecimento de nulidade material e cancelamento integral da exigência fiscal.

Quanto ao tema, a RECORRENTE não manifestou qualquer alegação específica em sua impugnação, como o fez em sede recursal.

Em razão do exposto, as matérias abordadas no recurso voluntário não foram apreciadas pela DRJ de origem.

Sobre o tema, utilizo como razões de decidir as palavras do ilustre Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nobrega, em voto proferido no acórdão nº 2201-008.300, julgado em 02/02/2021:

Ora, tendo em vista que essas questões não foram alegadas em sede de impugnação e não foram objeto de debate e análise por parte da autoridade judicante de 1ª instância, não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas. Eis aí o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão ad quem, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo a quo.

A interposição do recurso transfere ao órgão ad quem o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). A propósito, note-se que os ensinamentos de Daniel Amorim Assumpção Neves¹ são de todo relevantes e devem ser aqui reproduzidos com a finalidade precípua de aclarar eventuais dúvidas ou incompreensões que poderiam surgir a respeito das dimensões horizontal e vertical próprias do efeito devolutivo do recursos. Dispõe o referido autor que

“(…) é correta a conclusão de que todo recurso gera efeito devolutivo, variando-se somente sua extensão e profundidade. A dimensão horizontal da devolução é entendida pela melhor doutrina como a extensão da devolução, estabelecida pela matéria em relação à qual uma nova decisão é pedida, ou seja, pela extensão o recorrente determina o que pretende devolver ao tribunal, com a fixação derivando da concreta impugnação à matéria que é devolvida. Na dimensão vertical, entendida como sendo a profundidade da devolução, estabelece-se a devolução automática ao tribunal, dentro dos limites fixados pela extensão, de todas as alegações, fundamentos e questões referentes à matéria devolvida. Trata-se do material com o qual o órgão competente para o julgamento do recurso irá trabalhar para decidi-lo.

[...]

Uma vez fixada a extensão do efeito devolutivo, a profundidade será uma consequência natural e inexorável de tal efeito, de forma que independe de qualquer manifestação nesse sentido pelo recorrente. O art. 1.013, § 1º, do Novo CPC especifica que a profundidade da devolução quanto a todas as questões suscitadas e discutidas, ainda que não tenham sido solucionadas, está limitada ao capítulo impugnado, ou seja, à extensão da devolução. Trata-se de antiga lição de que a profundidade do efeito devolutivo está condicionada à sua extensão.”

É nesse mesmo sentido que os processualistas Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha² também se manifestam:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: tantum devolutum quantum appellatum. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o

conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão ad quem para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão ad quem para julgar. Para decidir, o juízo a quo deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo a quo extingue o processo pela compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão a quo não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, idem. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: ‘basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.’”

Pelo que se pode notar, a profundidade do efeito devolutivo abrange as seguintes questões: (i) questões examináveis de ofício, (ii) questões que, não sendo examináveis de ofício, deixaram de ser apreciadas, a despeito de haverem sido suscitadas abrangendo as questões acessórias (ex. juros), incidentais (ex. litigância de má-fé), questões de mérito e outros fundamentos do pedido e da defesa. De fato, o tribunal poderá apreciar todas as questões que se relacionarem àquilo que foi impugnado - e somente àquilo. A rigor, o recorrente estabelece a extensão do recurso, mas não pode estabelecer a sua profundidade.

Seguindo essa linha de raciocínio, registre-se que, na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias recursais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas, sim, contra as questões processuais e meritórias decididas em primeiro grau. A matéria devolvida à instância recursal é apenas aquela expressamente contraditada na peça impugnatória. É por isso que se diz que a impugnação fixa os limites da controvérsia. É na impugnação que o contribuinte deve expor os motivos de fato e de direito em que se fundamenta sua pretensão, bem como os pontos e as razões pelas quais não concorda com a autuação, conforme prescreve o artigo 16, inciso III do Decreto n. 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).”

Pela leitura do artigo 17 do Decreto n. 70.235/72, tem-se que não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação oferecida à instância a quo. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).”

Em suma, questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória, constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal. É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

As decisões mais recentes também acabam corroborando essa linha de raciocínio, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso voluntário deve ater-se a matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa.

(Processo n. 13558.000939/2008-85. Acórdão n. 2002-000.469. Conselheiro(a) Relator(a) Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Publicado em 11.12.2018).”

Sendo assim, entendo que não merecem ser conhecidas as razões recursais apresentadas deste tópico, por inovar a matéria de defesa levada à apreciação da DRJ.

MÉRITO

Indenização Sindical, Liberal e Aposentadoria

A RECORRENTE alega o caráter eminentemente indenizatório das verbas pagas aos empregados em situações de dispensa sem justa causa, as quais ocorrem da forma descrita em Recurso e abaixo colacionada, motivo pelo qual alega que sobre essas não incidem contribuições previdenciárias:

ESCLARECIMENTO DA EMPRESA	CLÁUSULA DE CONVENÇÃO COLETIVA
INDENIZAÇÕES SINDICAIS – LEVANTAMENTOS I0 E I1	
"referia à Cláusula INDENIZAÇÃO ADICIONAL EM CASO DE DISPENSA do Acordo Coletivo da Empresa".	"26. INDENIZAÇÃO ADICIONAL EM CASO DE DISPENSA 26.1 Por ocasião da rescisão do contrato de trabalho as Empresas pagarão aos Empregados dispensados sem justa causa e que tenham, no mínimo 5 (cinco) anos de serviços na empresa, uma indenização adicional, além do aviso prévio legal, de acordo com as seguintes condições, de forma, não cumulativas entre si:"
INDENIZAÇÃO LIBERAL – LEVANTAMENTO I2	
"Indenizações para funcionários que suas funções foram transferidas para outras localidades e não teve interesse em ser transferido por motivos particulares. Então são demitidos e recebem esta indenização"	
INDENIZAÇÃO APOSENTADORIA – LEVANTAMENTO I3	
"esta rubrica se referia à Cláusula INDENIZAÇÃO ÀS VÉSPERAS DA APOSENTADORIA do Acordo Coletivo da Empresa	27. INDENIZAÇÃO ÀS VÉSPERAS DA APOSENTADORIA 27.1 Em caso de dispensa, por iniciativa do empregador, de Empregados que comprovadamente, estiverem a um máximo de 24 (vinte e quatro) meses da aquisição do direito à aposentadoria, em seus prazos mínimos, ainda que proporcional, exceto no caso de falta grave, fica assegurada o pagamento de uma indenização correspondente a 6 (seis) salários, acrescidos do adicional de periculosidade, quando devido, além do aviso prévio legal, com o objetivo de ajudá-los a efetuar recolhimentos previdenciários, não sendo, portanto, devida a indenização prevista nesta cláusula ao empregado, que já tenha, até a data da dispensa, adquirido seu direito à aposentadoria de qualquer natureza, ainda que proporcional.
INDENIZAÇÃO OUTROS – LEVANTAMENTO I4	
Indenizações por diversos motivos, como estabilidade maternidade, estabilidade acidentária. Cláusula de garantia de emprego ou salário da gestante e	
garantia de emprego do acidentado no trabalho	

Sabe-se, em síntese, que a verba de natureza remuneratória traz o caráter contraprestacional, em virtude do tempo de serviço prestado pelo empregado, seja por meio de verbas abarcadas pela legislação, bem como por meio de benefícios e gratificações. Ademais, sabe-se também que não incidem contribuições previdenciárias sobre verbas de caráter indenizatório, ou seja, quando há um dano sofrido pelo empregado, por ofensa à direito, como, por exemplo, na demissão sem justa causa ou quando não há aviso prévio legal.

Portanto, vê-se que ambas as denominadas indenizações sindical, liberal e aposentadoria, pagas pela empresa autuada, tratam-se de verbas pagas aos segurados empregados pela demissão sem justa causa, como forma de compensar ou ressarcir tal dano/ofensa à direito sofrido, surgindo, assim, o dever de indenizar.

Dessa forma, por mais que possa ser vislumbrado um caráter contraprestacional, em virtude do tempo de serviço prestado pelo empregado, entendo que sobressai o caráter indenizatório das referidas verbas, razão pela qual entendo que tais valores não deveriam compor a base de cálculo para incidência tributária das contribuições previdenciárias.

Para sanar tal impasse, se faz necessário observar o conceito legal do salário-de-contribuição, sendo esse legalmente tido como crivo para definição da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Sobre o tema, adoto como razões deste voto trecho das lições apresentadas pelo ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira no voto vencedor do acórdão nº 2201-003.882, de 12/09/2017, onde foram feitas algumas considerações sobre a incidência das contribuições previdenciárias:

“Academicamente já nos pronunciamos sobre o tema no livro *Tributação da Saúde (Contribuições Previdenciárias das Empresas da Área da Saúde "in" HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde. Ed. Atai, 2013)*

"Tal forma de contratação recebe, no Brasil, forte influência das chamadas "fontes heterônomas" do Direito do Trabalho, ou seja, das leis trabalhistas. Além dessas, a relação de emprego também é regida pelas fontes autônomas, as fontes emanadas da vontade das partes, as oriundas dos acordos e convenção coletivas, além é claro do regulamento das empresas e das disposições do contrato de trabalho.

Todo esse inórcito não pode ser desprezado em face da enorme importância que essas fontes exercem sobre a relação de emprego, mormente quanto às parcelas remuneratórias e quanto às parcelas percebidas pelo empregado e que não têm o caráter de contraprestação pelo trabalho, ou seja, não têm natureza salarial e, portanto, como visto alhures, não integram o salário de contribuição.

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 1999, dispõe em seu art. 214, inciso I, que se entende por salário de contribuição:

"I – para o empregado e o 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;(...)" (grifos não constam de texto legal)

*O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que este é composto **pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado é o total da sua remuneração pelo seu labor.*

*Tudo o mais percebido se não decorrer do trabalho, se não for oriundo da retribuição pelo trabalho ou pelo tempo à disposição, não é salário de contribuição segundo o Regulamento da Previdência Social (RPS). Daqui decorre nosso verdadeiro mantra das aulas de Direito Previdenciário de Custeio: **é salário de contribuição do empregado tudo o que é pago pelo trabalho**, e não é salário de contribuição tudo o que **é para o trabalho**, e mais as verbas indenizatórias, por óbvio.* (sublinhados nossos, negritos originais)

A Carta Magna, ao definir os contornos para atribuir competência à União para instituir as contribuições incidentes sobre o trabalho da pessoa humana destinadas ao custeio do Sistema de Seguridade Social, explicitou no inciso I do artigo 195:

"I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei incidente sobre

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo que sem vínculo empregatício." (negritamos)

A leitura atenta das disposições constitucionais e das constantes da Lei de Custeio da Previdência não permitem outra conclusão que não a que assevera que incidência tributária previdenciária se dá sobre valores pagos à título de remuneração.

Como mencionado acima, **o conceito de remuneração engloba não só as parcelas pagas como sinalagma direta da relação de trabalho, ou seja, não só a contraprestação pelo trabalho, pelos serviços prestados. Também o tempo à disposição do empregador, os casos de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho, e as disposições contratuais, sejam elas individuais ou coletivas, além por óbvio das disposições legais, integram o conceito de remuneração.**

Analisemos as afirmações acima, que denomino as quatro acepções da remuneração.

A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define **remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho**, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge **o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados" à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar**", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, **a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho**, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. **A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial.** Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Mesmo diante da amplidão conceitual da remuneração, restam ainda verbas corriqueiramente pagas pelo empregador ao empregado que não são abarcadas por esse amplo conceito. Remuneração não é um buraco negro na amplidão cósmica.

Bens ofertados igualmente a todos os trabalhadores sem caráter contraprestacional, os chamados benefícios - como por exemplo os seguros de vida, as assistências médicas, os auxílios farmácia - não integram o conceito de remuneração.

Não se observa natureza remuneratória nos instrumentos de trabalho, ou bens que mesmo utilizados pelo trabalhador fora dos horários de prestação de serviços ao empregador - como um veículo de um vendedor externo - posto que destinados ao próprio trabalho avençado.

Também não ostenta natureza salarial as indenizações. Por óbvio que não.

O conceito mais puro de indenização - que diz essa se destinar a repor a situação ao status quo ante, à condição existente anteriormente - quando devidamente compreendido, por si só demonstra a impossibilidade pertinência da verba indenizatória ao conceito de remuneração.

Indeniza-se dano. Seja esse ocorrido na esfera patrimonial ou de direito do ofendido.

Aqui o ponto fulcral da compreensão. A indenização decorrente de um dano patrimonial causado pelo empregador ao empregado não causa, no mais das vezes, maiores dificuldades.

Somente um neófito em tributação para admitir incidência de contribuição previdenciária sobre um reembolso de despesa comprovadamente ocorrida para a prestação do trabalho, como por exemplo, um reembolso quilometragem destinado a reparar as despesas do empregado numa viagem da matriz até a filial da empresa.

Porém, não se pode olvidar que o empregado tem direitos previstos na lei trabalhista e que por vezes, o empregador, no curso regular do contratado de trabalho, obsta a fruição desses direitos pelo trabalhador.

Como exemplo, basta pensar na verba comumente denominada férias em dobro, ou férias vencidas, devida quando o empregador não permite que o empregado goze suas férias durante o período previsto pela lei (um ano após o período aquisitivo), chamado período de gozo. Tal valor, um salário do empregado segundo a CLT, deve ser pago dois dias antes do empregado entrar em férias e tem nítida natureza indenizatória em face da ofensa ao direito de férias causada ao empregado, pelo empregador.

Inúmeras outras hipóteses, fundadas no mesmo raciocínio jurídico, constam do artigo 28, § 9º da Lei nº 8.22/91, como, v.g., as férias indenizadas e o respectivo adicional de férias (alínea 'd'), a do artigo 479 da CLT (alínea 'e', 3), as percebidas em função do incentivo à demissão (alínea 'd', 5), etc.

Vejamos. Todas as verbas acima ostentam a natureza indenizatória por ofensa à direito. Observemos uma em particular por sua total semelhança ao aviso prévio indenizado e ao décimo terceiro indenizado. Analisemos as férias indenizadas.

O valor percebido a título de férias, mencionado alhures, tem nítida natureza salarial, uma vez que percebido num caso clássico de interrupção do contrato de trabalho. Lembremos: o empregado tem direito à férias. Direito constitucionalmente assegurado (artigo 7º, inciso XVII da Carta).

O que motiva a percepção, pelo empregado, das férias indenizadas? A rescisão do contrato de trabalho.

Ora, esse rompimento de um contrato com função social relevantíssima, que a lei determina ser em regra por tempo indeterminado, ofende, ao mesmo tempo, dois direitos do empregado: i) direito ao trabalho; ii) direito às férias que ele tinha adquirido ou estava em período de aquisição.

Surge o dever de indenizar. Ausente o caráter remuneratório da verba. Impossível a tributação pelas contribuições previdenciárias em razão da nítida não incidência.”

Como visto no início do voto, a incidência das contribuições previdenciárias se dá sobre a remuneração percebida pelo empregado, sendo esse o limite da competência que a Constituição concedeu ao legislador ordinário. Argumentou-se também que indenização não se enquadra no conceito de remuneração.

Contudo, é óbvio que a nomenclatura da verba não define a sua natureza jurídica, devendo o Fisco, para provar o seu direito de crédito, evidenciar a natureza remuneratória do valor pago e restando ao contribuinte, como demonstração do fato impeditivo do direito do Fisco, afastar tal característica.

No caso, verifica-se que as verbas possuem, sim, natureza indenizatória. É uma indenização ajustada quando da rescisão do contrato de trabalho por interesse do empregador, o que, por expressa previsão constitucional (art. 7º, I da CF), enseja o dever de indenizar.

Também é importante observar o cumprimento do critério relativo à extensão a todos os empregados que cumprirem os respectivos requisitos, demonstrando a ausência de discricionariedade do empregador e, portanto, exsurge a generalidade de acesso ao benefício (o que, como dito no início do voto, caracteriza a ausência de caráter remuneratório de tal verba, explicitando o conceito de benefício, posto que extensivo a todos previamente elencados).

Forçoso recordar que o Regulamento da Previdência Social reconhece o caráter não remuneratório das verbas indenizatórias, mormente na rescisão do contrato de trabalho ao asseverar nas alíneas 'a' até 'h' do inciso V do §9º do artigo 214 que as diversas verbas pagas a título de indenização por rescisão do contrato de trabalho não integram o salário de contribuição do empregado. Patente a inteligência do dispositivo regulamentar.

Além disso, importante destacar que somente são elegíveis para o recebimento de tal verba o funcionário desligado da empresa sem justa causa. Não fazem jus ao recebimento de tal prêmio os funcionários que pedirem demissão ou aqueles demitidos por justa causa.

Neste sentido, entendo que um pagamento desta natureza deve ser compreendido como eventual, justamente por haver apenas uma expectativa de recebimento (e não uma certeza), pois, como visto, tal verba não pode ser dada como certa na medida que o funcionário, por exemplo, pode vir a ser demitido por justa causa, ou até chegar a se aposentar e jamais receber tais verbas, pois atreladas a uma eventual demissão sem justa causa.

Por ser eventual a verba se enquadra na isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91:

Art. 28 (...)

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

(...)

e) as importâncias:

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

Sendo assim, entendo que merece provimento ao recurso voluntário, devendo afastado do lançamento os valores pagos a título de indenização sindical, liberal e aposentadoria.

Indenização Outros

Quanto à “indenização outros”, a RECORRENTE argumenta que tratam-se de *“indenizações por diversos motivos, como estabilidade maternidade, estabilidade acidentária. Cláusula de garantia de emprego ou salário gestante e garantia de emprego do acidentado no trabalho”*.

A RECORRENTE explica que se trata de indenização ao empregado quando não observado pela empresa os direitos de estabilidade de emprego, especificamente pagas por duas motivações: (i) Estabilidade Gestante e (ii) Estabilidade Acidentária.

Afirma a RECORRENTE que a gestante possui estabilidade por período equivalente a confirmação da gravidez até cinco meses após o parto (art. 10, II, “b” do ADCT). Deste modo, ao descumprir tal estabilidade, a empresa passa a ter a obrigação de recompor o dano causado, indenizando a empregada pelos prejuízos sofridos. Portanto, entende ser certa a natureza indenizatória de tal verba.

Quanto à Estabilidade Acidentária, dispõe que o mesmo raciocínio é aplicável, já que art. 118 da Lei nº 8.213/91 garante a estabilidade, pelo prazo mínimo de 12 meses, do segurado que sofreu acidente do trabalho, após a cessação do auxílio-doença acidentário, independentemente de percepção de auxílio-acidente. Sendo assim, ao descumprir tal regra de estabilidade, a RECORRENTE passa a ter o dever de indenizar o empregado.

Entendo que assiste razão ao contribuinte em seu pleito.

As citadas verbas pagas aos empregados que foram demitidos enquanto gozavam de estabilidade provisória legalmente admitida não podem ser entendidas como meras verbas de caráter remuneratório, ou ainda pagas por liberalidade do empregador. Tais valores possuem o nítido dever de reparação, de indenizar, o empregado, já que o mesmo não podia ser demitido no período de estabilidade provisória.

Segundo a legislação de regência, é assegurada a manutenção do emprego à gestante e ao trabalhador que sofreu acidente do trabalho (nos períodos legalmente previstos). Havendo dispensa imotivada, a consequência é a possível reintegração no emprego ou, alternativamente, a conversão em pagamento de indenização pelo período de estabilidade.

O RPS dispõe o seguinte em seu art. 214, §12:

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

(...)

§ 12. O valor pago à empregada gestante, inclusive à doméstica, em função do disposto na alínea "b" do inciso II do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal, integra o salário-de-contribuição, **excluídos os casos de conversão em indenização previstos nos arts. 496 e 497 da Consolidação das Leis do Trabalho.**

O mesmo art. 214 do RPS também traz o seguinte:

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

(...)

V - as importâncias recebidas a título de:

(...)

h) indenizações previstas nos arts. 496 e 497 da Consolidação das Leis do Trabalho;

Referidos dispositivos da CLT possuem a seguinte redação:

Art. 496 - Quando a reintegração do empregado estável for desaconselhável, dado o grau de incompatibilidade resultante do dissídio, especialmente quando for o empregador pessoa física, o tribunal do trabalho poderá converter aquela obrigação em indenização devida nos termos do artigo seguinte.

Art. 497 - Extinguindo-se a empresa, sem a ocorrência de motivo de força maior, ao empregado estável despedido é garantida a indenização por rescisão do contrato por prazo indeterminado, paga em dobro.

Desta feita, fica claro que não é base de cálculo da contribuição previdenciária a indenização paga ao empregado que foi demitido enquanto estava sob o período de estabilidade provisória.

Sobre o tema, cito os seguintes precedentes deste CARF:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

(...)

RESCISÃO DE CONTRATO. ESTABILIDADE PROVISÓRIA. INDENIZAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. Não integram o salário-de-contribuição as indenizações pagas a segurados com estabilidade provisória, por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, pois, não havendo habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária sobre tais verbas.

(...)

(acórdão nº 2402-005.781; sessão de 06/04/2016; Relator RONALDO DE LIMA MACEDO)

Ainda que não tratem de contribuição previdenciária (mas de imposto de renda), os seguintes precedentes podem servir como norte interpretativo para a questão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2003 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INDENIZAÇÃO. ESTABILIDADE PROVISÓRIA.

É isenta do imposto de renda a parcela paga a título de indenização por dispensa imotivada no período de estabilidade provisória em relação ao empregado eleito para cargo de direção de Comissão Interna de Prevenção de Acidentes.

(acórdão nº 2401-006.754; sessão de 10/07/2019; Relator CLEBERSON ALEX FRIESS)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2002 IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INDENIZAÇÃO. ESTABILIDADE ACIDENTÁRIA OU PROVISÓRIA. ISENÇÃO.

É isenta do imposto de renda a parcela paga a título de indenização por dispensa imotivada, sem justa causa, no período de estabilidade acidentária ou provisória em relação ao empregado que esteja no gozo do período da estabilidade.

(acórdão nº 2401-007.085; sessão de 10/10/2019; Relator RAYD SANTANA FERREIRA)

Portanto, entendo que a rubrica “indenização Outros” também deve ser afastada da base de cálculo do lançamento.

Da ajuda de custo

Quanto à verba de ajuda de custo, relata a fiscalização, em relatório fiscal, que tais rubricas se revestem de caráter remuneratório, pelo fato de não ter ocorrido a comprovação da mudança do local de trabalho do empregado, colacionando o disposto no artigo 28 da Lei nº 8.212/91, abaixo descrita:

Art. 28.

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

g) a ajuda de custo, em parcela única, **recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado**, na forma do art. 470 da CLT; (grifo nosso)

Informa ainda a fiscalização, que diversos empregados receberam tais rubricas na mesma competência ou na competência anterior à data da demissão na empresa, tais como os empregados de códigos de trabalhador 37001593, 37001025, 37001770, 37002529 e 37000957, demonstrados na planilha Anexo 5.

Em fase recursal, a RECORRENTE alega que a parcela paga a título de ajuda de custo concedida aos empregados não integra o salário de contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária e que comprovou a transferência dos empregados, conforme requerido no item 1 do Termo de Intimação nº 11, as quais foram negadas pela fiscalização em relatório fiscal e pela DRJ de origem, pelos motivos que segue:

- (i) não se trata de documentos da empresa emitidos à época dos pagamentos, mas declarações de ex-empregados datadas de setembro de 2012, que não comprovam mudança de domicílio;
- (ii) não há como relacionar os termos de anuência de transferência de empregados com a relação dos empregados que receberam a ajuda de custo, uma vez que no referido anexo a identificação do empregado é feita através do código do trabalhador na empresa e esse código não consta dos termos apresentados.

Dessa forma, alega a RECORRENTE que tal documento não foi aceito por questões meramente formais, sendo ignorado o seu conteúdo, requerendo, por fim, a conversão do julgamento em diligência para analisar tais fatos.

Ressalta-se que os documentos acostados pela RECORRENTE em fase impugnatória não foram recusados por questões meramente formais, mas, como bem dispôs a DRJ de origem, pelo fato de, *“além de não restar comprovado que a Impugnante apresentou os ‘termos de anuência de transferência dos empregados’ durante a ação fiscal, os documentos em referência são insuficientes para comprovar a transferência dos empregados”*, havendo a impossibilidade de relacionar os termos de anuência de transferência de empregados com a relação dos empregados que receberam a ajuda de custo.

Assim, os documentos acostados pela RECORRENTE não deixaram de ser aceitos pela autoridade julgadora, mas sim foram considerados não hábeis a comprovar a transferência dos empregados apenas com as informações neles constantes, fato que a DRJ de origem deixou claro.

De igual forma, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, a autoridade julgadora pode indeferir a realização de perícias e diligências se entendê-las desnecessárias para solução da lide, desde que fundamentada a decisão nos termos do art. 28 também do Decreto nº 70.235/1972.

No presente caso, a RECORRENTE realiza pedido de diligência genérico, sem nada especificar acerca da diligência, alegando que *“seria caso de converter o julgado em diligência no intuito de esclarecer as dúvidas existentes”*. Ocorre que, a finalidade da realização de diligências é elucidar questões comprometidas, e não produzir provas em favor do interessado que não propôs meios probatórios para a realização de tal procedimento.

Portanto, desnecessária a realização da diligência, pois não é medida essencial para a solução da presente lide.

Ato contínuo, a RECORRENTE alega acostar aos autos documento com *“informações capazes de demonstrar a correta vinculação entre os códigos dos trabalhadores e seus respectivos nomes, promovendo integralmente o cotejamento das informações entre os termos de anuência e aquelas descritas no Anexo 5 (Doc.02)”*, porém, não consta nenhum documento probatório nos autos.

Assim, pelo fato de não ter ocorrido a comprovação da mudança do local de trabalho do empregado, não cabe razão à RECORRENTE.

Portanto, mantenho a decisão da DRJ.

Diferencial alíquota SAT

A RECORRENTE alega que procedeu ao recolhimento do SAT de acordo com sua atividade preponderante, observando aos critérios legais e que se equivocou a autoridade administrativa ao entender pelo grau de risco desenvolvido pelo seu CNPJ individualizado (fabricação de outros produtos derivados do petróleo, exceto produtos do refino).

Alega ainda a RECORRENTE que não poderia a autoridade administrativa considerar individualmente cada estabelecimento da RECORRENTE, como ocorreu, deveria sim pautar-se apenas no maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos como um todo.

Quanto à contribuição SAT, a fiscalização informou em relatório fiscal, que o estabelecimento da empresa RECORRENTE (CNPJ: 33.000.092/0038-50) se enquadra, na sua atividade preponderante, no código CNAE FISCAL 19225-99 - "Fabricação de outros produtos derivados do petróleo, exceto produtos do refino", que tem alíquota de 2%. Entretanto, a empresa declarou na GFIP e recolheu contribuições previdenciárias o percentual de GILRAT de 1% (um por cento) para o estabelecimento.

Contribuinte:	COSAN COMBUSTÍVEIS E ESPECIALIDADES S A
CNPJ:	33.000.092/0001-69
Endereço :	Rua Victor Civita 77 - Bloco 1 - Sala 104 - Barra da Tijuca Rio de Janeiro - RJ CEP: 22.775-905
Atividade Econômica Principal para todos os estabelecimentos da empresa, com exceção do estabelecimento 33.000.092/0038-50: Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (T.R.R.)	
CNAE Fiscal para todos os estabelecimentos da empresa, com exceção do estabelecimento 33.000.092/0038-50: 46818-01	
Atividade Econômica Principal para o estabelecimento 33.000.092/0038-50: Fabricação de outros produtos derivados do petróleo, exceto produtos do refino	
CNAE Fiscal para o estabelecimento 33.000.092/0038-50: 19225-99	
CNAE: 23205	FPAS: 5150
MPF nº 07.1.85-2011-00588-7	

Desta forma, os valores lançados no levantamento I6 se referem à diferença de GILRAT de 1%, que é calculada pela diferença entre o percentual correto de 2% e o percentual de GILRAT de 1% que a empresa declarou em GFIP e recolheu em GPS, com base no art. 22, inciso "II", alínea "b", da Lei nº 8.212/91:

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

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

[...]

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

Ocorre que o tema em questão foi objeto da Súmula 351 do STJ, a qual entendeu que a fiscalização deve aferir o grau de risco desenvolvido pelo CNPJ individualizado da empresa autuada:

Súmula 351 do STJ: 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.

Destarte, a Procuradoria da Fazenda Nacional editou o 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.

Tal parecer culminou na edição do ATO DECLARATÓRIO Nº 11/2011, o qual preceitua que a Procuradoria fica dispensada de apresentar contestação, interpor recursos e desistir dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, de acordo com o que segue:

“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.”

Dessa forma, com base no art. 62, § 1º, alínea "c", do RICARF, o ato declaratório acima mencionado consta da lista de dispensa da Procuradoria e deve ser aplicado por este Conselho.

Sobre o tema, trago ainda julgamento do CARF semelhante ao presente caso:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES. ALÍQUOTA SAT. EMPRESA COM MAIS DE UM ESTABELECIMENTO. INDIVIDUALIZAÇÃO POR CNPJ.

Conforme preleciona a Súmula 351 do STJ, 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. Parecer

PGFN/CRJ/ 2120/2011 e Ato Declaratório 11/2011.APLICAÇÃO ART. 62 REGIMENTO INTERNO CARF. DECISÃO JUDICIAL APLICÁVEL DE EFEITO GERAL.

Uma vez que haja decisão judicial com efeito geral, que seja aplicável ao caso concreto analisado, deve os membros das turmas de julgamento observar e respeitar os ditames preconizados.

(acórdão nº 2402-009.441; Sessão de 03/02/2021; Relator RAFAEL MAZZER DE OLIVEIRA RAMOS)

Portanto, entendo que agiu certo a autoridade administrativa ao entender pelo grau de risco desenvolvido em cada CNPJ individualizado, com a alíquota SAT aferida pelo grau de risco da atividade preponderante em cada estabelecimento, e não considerando todos os segurados da empresa de forma global, como pretende a RECORRENTE.

Neste ponto, não merece reparo o lançamento.

Das divergências da folha de pagamento x GFIP x DIRF

A RECORRENTE alega que não se pode exigir que o total da folha seja idêntico ao da GFIP, pois na primeira estarão valores que não são fatos geradores de contribuição, e por tal razão, não integram o universo de verbas que devem ser informadas em GFIP, tendo em vista que no primeiro documento constarão parcelas de natureza não remuneratória e que, por tal razão, não devem ser informadas em GFIP.

Alega ainda que, em decorrência do reajuste salarial em negociação de acordo coletivo, a RECORRENTE procedia ao pagamento de “adicional” aos empregados, de forma retroativa. No mês de março de cada ano, a RECORRENTE procedia ao pagamento relativo às competências de janeiro, fevereiro e março, procedendo ao recolhimento das contribuições previdenciárias e IRRF, bem como as devidas contabilizações no MANAD.

Por fim, alega que o único equívoco em que incorreu a RECORRENTE foi deixar de retificar as GFIPs, mas jamais de recolher as contribuições devidas à previdência social.

Ocorre que a RECORRENTE, novamente, não junta elementos probatórios hábeis ou argumentos específicos para comprovar que “*não há nenhuma diferença de contribuição previdenciária a ser recolhida*”.

Por mais que tenha sido verificado de forma parcial a veracidade das alegações da RECORRENTE, como disposto no tópico das indenizações (DEBCAD 37.343.839-7 e 37.343.853-2), não há ainda documentos acostados aos autos que comprovem a ausência de diferenças e as justificativas apresentadas.

Sabe-se, ainda, que a não apresentação de documentos solicitados pela fiscalização e necessários à verificação do fato gerador enseja o lançamento arbitrado pela técnica da aferição indireta, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Na esfera previdenciária, o lançamento por arbitramento tem suporte no art. 33, parágrafos 3º a 6º da Lei nº 8.212/1991, que assim determina:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do

art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. [...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Percebe-se do referido artigo que se aplica na espécie “contribuições previdenciárias” a regra geral estabelecida no art. 148 do CTN. Ensejam o arbitramento previdenciário: (i) não apresentação de documentos; ou (ii) a contabilidade que não registra o real movimento da remuneração dos segurados, do faturamento e do lucro da empresa.

Dessa forma, o arbitramento tributário será utilizado sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado. Ou seja, sempre que as informações fornecidas pelo contribuinte forem insuficientes ou imprestáveis para apurar a base de cálculo do tributo devido.

Nota-se, no presente caso, que a RECORRENTE foi diversas vezes intimada mediante os Termos de Intimação 5, 6, 8, 9, 10 e 11, através dos quais a fiscalização solicitou reiteradamente esclarecimentos “sobre os motivos das divergências discriminadas na planilha Anexo 1 (valores da folha de pagamento em formato MANAD maiores do que valores da GFIP e valores da DIRF maiores do que valores da GFIP)”.

Contudo, a RECORRENTE não apresentou nenhum esclarecimento ou sequer respostas em relação às divergências mencionadas, fato que torna cabível a adoção do critério de aferição/arbitramento, previstas nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Ademais, as únicas bases de cálculo que decorreram de aferição indireta foram aquelas provenientes dos levantamentos D2 (diferença DIRF - GFIP), D22 (diferença DIRF - GFIP competências 12/2008) e D5 (diferença DIRF - GFIP do estabelecimento 0038). Ou seja, todos relacionados à apuração com base na DIRF. Os demais levantamentos foram resultantes de divergência após o batimento folha x GFIP, que não foram realizados por aferição indireta e para os quais a RECORRENTE não apresentou quaisquer argumentos de defesa.

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

Dos contribuintes individuais

A RECORRENTE, novamente, alega que apresentou todos os documentos suficientes para comprovar que procedeu a todos os recolhimentos, bem como alega que não houve descrição clara e exata da ocorrência do inadimplemento motivador da presente lançamento. Ademais, vai de encontro ao procedimento de aferição indireta realizado.

Ocorre que, como já supramencionado, a RECORRENTE, novamente, não junta elementos probatórios hábeis ou argumentos específicos para comprovar o recolhimento das contribuições incidentes sobre contribuintes individuais

Igualmente, foi diversas vezes intimada para apresentar a folha de pagamento dos contribuintes individuais, mediante os Termo de Intimação 4, 7, 8, 9 e 10, porém apresentou apenas a Folha de Pagamento sem a inclusão, o que tornou cabível a adoção do critério de aferição/arbitramento, previstos nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Assim, para buscar apurar os valores pagos pela RECORRENTE aos contribuintes individuais, a fiscalização buscou informações em outras fontes apresentadas pela própria RECORRENTE: (i) Memórias de Cálculo de retenções de contribuições (MC); (ii) planilhas (DIPJ); (iii) Recibos de Pagamento a Autônomos (RPAs); e (iv) as DIRFs, conforme planilhas Anexo 09 a 12 (fl. 590/616).

Ademais, ponderou o seguinte:

28.13) A planilha Anexo 9 discrimina os valores pagos a contribuintes individuais obtidos das quatro fontes relatadas acima. Esta planilha está ordenada e totalizada por contribuinte individual. Foi verificado que muitas vezes os valores obtidos das quatro fontes são divergentes. Por causa desta divergência, foram apurados os maiores valores recebidos pelos contribuintes individuais a partir dos valores das quatro fontes examinadas. Para um mesmo contribuinte individual, nas diferentes competências, os maiores valores foram obtidos da mesma fonte, que é a fonte com o maior somatório dos valores para as diversas competências. Estes valores maiores, por contribuinte individual, estão expressos na coluna "Maior" da planilha Anexo 9. A coluna "OBS" desta planilha expressa os valores de reembolsos de despesas, obtidos dos RPAs e que deduzem os valores expressos nas colunas "DIRF", "DIPJ" e "MC".

Desta forma, a autoridade fiscal apurou o valor pago a cada um em cada competência, calculou o valor que seria devido a título de contribuição parte segurado e patronal, deduziu o valor efetivamente pago mediante GPSs (priorizando alocar a contribuição devida pelo segurado), e encontrou o saldo da parte patronal devida.

Por ter apurado em algumas competências o valor pago com base em DIRF, a autoridade fiscal esclareceu que tratou-se de débito arbitrado. Contudo, entendo que agiu bem a fiscalização, pois montou as planilhas anexos 09 a 12 com as informações de que dispunha acerca dos contribuintes individuais. Portanto, reitero os argumentos já mencionados em tópico acima quanto ao tema envolvendo a apuração mediante aferição indireta.

Neste sentido, não merece reparo o lançamento neste ponto.

Cooperativas de Trabalho

Com relação às contribuições previdenciárias referente aos pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho, alega a RECORRENTE que, de uma relação jurídica entre duas pessoas jurídicas – empresa tomadora de serviço (contratante) e a cooperativa prestadora de serviço (contratada) – não pode exsurgir rendimento de trabalho, não havendo razão para se manter a malsinada incidência de contribuição previdenciária.

Pois bem, quanto às contribuições previdenciárias referente aos pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho, assiste razão à RECORRENTE.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de tal cobrança conforme decisão proferida nos autos do RE nº 595838 (repercussão geral – Tema 166), inclusive com resolução do Senado nº 10, de 30/03/2016, suspendendo a execução do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91.

Segue abaixo ementado o RE nº 595838:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN IDEM. NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF. 1

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99

Por ter sido proferido com a repercussão geral reconhecida, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do já citado art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Note-se que quando do julgamento do caso pela DRJ de origem em 16/10/2009, o STF não havia proferido a sua decisão sobre o tema (acórdão transitou em julgado no dia 11/03/2015) e, conseqüentemente, não havia a Resolução do Senado nº 10, de 30/03/2016.

Desta forma, imperioso concluir pelo afastamento das contribuições, ante a inconstitucionalidade do fundamento legal do presente auto de infração (art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/1991).

Juros sobre Multa.

A RECORRENTE alega não haver base legal para a exigência de juros de mora à Taxa SELIC sobre a multa de ofício.

No entanto, de acordo com a Súmula nº 108 deste CARF, os juros moratórios incidem sobre a multa aplicada, a conferir:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).**

Portanto, correta a aplicação dos juros por dever funcional do Fisco.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto conhecer em parte do Recurso Voluntário. Na parte conhecida, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para afastar as contribuições decorrentes dos seguintes levantamentos:

- Levantamento “I0 - Indenização Sindical 38”;
- Levantamento “I1 – Indenização Sindical”;
- Levantamento “I2 – Indenização Liberal”;
- Levantamento “I3 – Indenização Aposentadoria”;

- Levantamento “I4 – Indenização Outros”;
- Levantamento “C2 – Cooperativa”;
- Levantamento “C22 – Cooperativa”;
- Levantamento “C3 – Cooperativa Transporte”; e
- Levantamento “C32 – Cooperativa Transporte”.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim