



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

**Processo n°** 16682.721052/2011-92  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-005.191 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de maio de 2019  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** AZUL COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária e previdenciária aplicáveis. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

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

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**AUXÍLIO EDUCAÇÃO AOS EMPREGADOS. REEMBOLSO DE DESPESAS COM FACULDADE. POSSIBILIDADE.**

A legislação previdenciária, na égide da redação dada pela Lei 9.711, de 1998, antes da vigência da Lei 12.513, de 2011, quando inexistir descumprimentos legais imputados pela autoridade fiscal, prevê a exclusão do salário-de-contribuição dos valores pagos aos empregados relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, para custeio com educação, incluindo-se cursos de nível superior de graduação ou de especialização, por ser possível o

enquadramento destes no contexto dos cursos de capacitação e qualificação profissionais.

#### PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) concedida pela empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, é regida com especialidade pela Lei 10.101, sendo esta, exclusivamente, a utilizada para fundamentar a não inclusão no salário-de-contribuição dos pagamentos realizados a tal título, afastando a incidência previdenciária, deste modo os valores pagos aos diretores não empregados com base na Lei 6.404, ainda que à título de participação nos lucros e, ainda, que se alegue observância a Lei 10.101, sujeita-se a incidência de contribuições previdenciárias, pois não é possível a integração entre Lei 10.101 e Lei 6.404 e não proveio do capital investido na sociedade, baseando-se no efetivo trabalho executado na administração da Companhia possuindo natureza remuneratória.

A Lei 6.404 não regula a participação nos lucros e resultados para fins de exclusão de tal título do conceito de salário-de-contribuição. A natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) na forma da Lei 10.101, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses dos Administradores, da própria Companhia, dos Acionistas e de modo geral de quaisquer dos *Stakeholders*.

#### PAGAMENTO REALIZADO AO EMPREGADO POR FORÇA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PARA HIPÓTESE DE DISPENSA SEM JUSTA CAUSA. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PAGAMENTO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O pagamento realizado uma única vez a título de "indenização adicional" por força de convenção coletiva de trabalho, para a hipótese de dispensa de empregado por iniciativa do empregador e sem justa causa, caracterizando-se como ganho eventual, afasta a incidência de contribuição previdenciária, não sendo razoável considerar o referido pagamento como remuneração.

#### PREVIDENCIÁRIO. MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. DESCUMPRIMENTO PARCIAL.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória. Em relação as verbas que a decisão deixou de reconhecer como integrantes do salário-de-contribuição, não sendo fatos geradores das contribuições previdenciárias, a multa não é devida.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF N.º 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. SÚMULA CARF N.º 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento às rubricas "Levantamentos RF / RF1 / RF2 - Reembolso faculdade" e "Levantamento IN1 - Indenização adicional", bem como afastar as multas calculadas sobre tais parcelas e, quanto às multas mantidas, determinar a aplicação da Súmula CARF n.º 119. Vencido o conselheiro Martin da Silva Gesto, que deu provimento integral ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Virgílio Cansino Gil (Suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

## Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 421/476), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 392/402), proferida em sessão de 13/06/2013,

consubstanciada no Acórdão n.º 12-56.841, da 10.<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ I (DRJ/RJ1), que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente à impugnação (e-fls. 276/325), mantendo parcialmente os créditos tributários exigido através dos DEBCAD's 37.310.277-1 e 37.364.086-2, e integralmente os créditos tributários exigidos através dos DEBCAD's 37.364.087-0 e 37.364.088-9, nos valores de R\$ 1.915.311,27, R\$ 20.199,66, R\$ 4.709,09 e R\$ 106.710,10, respectivamente, totalizando R\$ 2.046.930,12, cujo acórdão restou assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.*

*As parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com a lei 10.101/2000 integram o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9.º, alínea “j” da Lei n.º 8.212/91.*

*ESTAGIÁRIOS. SEGURADOS FACULTATIVOS.*

*Inexiste previsão legal para a cobrança de contribuição patronal sobre contraprestação fornecida a estagiários enquadrados como segurados facultativos.*

*ADICIONAL DE DEMISSÃO SEM JUSTA CAUSA.*

*As parcelas pagas no fim do contrato de trabalho, por previsão em acordo coletivo de trabalho, não possuem natureza indenizatória, integrando o salário-de-contribuição.*

*CONVENÇÕES COLETIVAS. EFEITOS.*

*As convenções entre particulares, que façam leis entre as partes, não podem se opor à Fazenda Pública.*

*DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.*

*Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias.*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, considerando que a multa de ofício se trata também de um crédito tributário.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

## **Do lançamento fiscal**

A essência e as circunstâncias do lançamento, no Procedimento Fiscal n.º 0718500.2011.00109, para os fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 a 31/12/2008, com auto de infração lavrado em 19/12/2011, DEBCAD's 37.310.277-1 (e-fls. 2, 94/147), 37.364.086-2 (e-fls. 2, 148/186), 37.364.087-0 (e-fls. 2, 187/237) e 37.364.088-9 (e-fls. 2, 238), notificado o contribuinte em 20/12/2011 (e-fls. 268/269), cujo Relatório Fiscal (e-fls. 07/14, geral) consta dos autos (e-fls. 15/38, 39/57, 58/60, e 61/67, respectivamente, para cada DEBCAD), foram bem delineadas e sumariadas no relatório do acórdão objeto da irrisignação, pelo que passo a adotá-lo:

*Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 07/67), refere-se aos autos de infração abaixo*

relacionados, consolidados em 19/12/2011, referentes às competências 01/2007 a 12/2008, a saber:

a) AI DEBCAD N.º 37.310.277-1, valor original de R\$ 1.918.490,44, acrescidos de juros e multas de mora e de ofício: contribuições da empresa destinadas a Seguridade Social e, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;

b) AI DEBCAD N.º 37.364.086-2, valor original de R\$ 21.753,94, acrescidos de juros e multas de mora e de ofício: contribuições a cargo de segurados empregados e contribuintes individuais;

c) AI DEBCAD N.º 37.364.087-0, valor original de R\$ 4.709,09, acrescidos de juros e multas de mora e de ofício: contribuições destinadas a terceiros e outras entidades;

d) AI DEBCAD N.º 37.364.088-9, valor original de R\$ 106.710,10: penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, IV, da Lei n.º 8.212/91 (CFL 68).

Informa a Auditoria Fiscal que constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

a) os valores de remunerações, pagas a diretores não empregados e estagiários, sob a forma de Participação nos Lucros e Resultados - PLR, em desacordo com a legislação vigente (Levantamentos PL / PL1 - Participação nos Lucros e Resultados – PLR), nas competências 02/2007, 04/2007, 02/2008 e 04/2008;

b) os pagamentos efetuados a título de Reembolso Faculdade, conforme estabelecido nas Convenções Coletivas de Trabalho 2007/2008, vez que não se destinam ao custeio da educação básica nem se enquadram na condição de cursos profissionalizantes de nível superior, de que trata o inciso III, § 2.º, art. 39 da Lei n.º 9.394/96, introduzido pela Lei n.º 11.741, de 16 de julho de 2008, não sendo alcançados pela exclusão prevista na alínea "t", § 9.º, art. 28 da Lei n.º 8.212/91 (Levantamentos RF / RF1 / RF2 - Reembolso faculdade), nas competências 01/2007 a 12/2008;

c) pagamento de R\$ 833,86 (oitocentos e trinta e três reais e oitenta e seis centavos) à segurada empregada Regina Célia Cunha (Analista Jurídico JR - CPF n.º 047.907.037-70), a título de Indenização Adicional - rubrica 0506, conforme previsto na cláusula 36 da Convenção Coletiva de Trabalho – 2008, uma vez que não está abrangida no rol de exclusões da base de cálculo de contribuições previdenciárias prevista no art. 28, parágrafo 9.º da Lei n.º 8.212/91, consoante art. 214, parágrafo 9.º, V, alínea "m", do RPS (Levantamento IN1 - Indenização Adicional).

Em observância ao art. 106, II, "c", do CTN, foi feita a comparação de multas e verificou-se que a multa mais benéfica para o contribuinte, nas competências 04/2007 e 04/2008, é com base na legislação vigente na época do fato gerador, cumulada com a multa por descumprimento da obrigação acessória contida no art 32, inciso IV e §§ 3.º e 5.º, da Lei n.º 8.212/91 (Código de Fundamentação Legal - CFL - 68), o que gerou a lavratura do auto de infração DEBCAD 37.364.088-9. Para as

*competências: 01/2007 a 03/2007, 05/2007 a 03/2008, 05/2008 a 10/2008, a multa mais benéfica é com base na legislação atual (multa de ofício de 75%). Também foi aplicada a multa de ofício para a competência 12/2008.*

*Com relação à competência 11/2008, cujas GFIP foram entregues pela empresa em data posterior a 04/12/2008, data da entrada em vigor da MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, de acordo com o que determina a legislação, foi aplicada multa de mora (24%) no lançamento de ofício e lavrado o auto de infração por descumprimento da obrigação de informar todos os fatos geradores em GFIP (CFL 78), previsto no art. 32-A, inciso II, da Lei 8.212/1991, com redação da MP 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009 [Processo Apenso n.º 16682.721071/2011-19, e-fl. 274, que trata de lançamento de multa DEBCAD 51.014.951-0].*

### **Da Impugnação ao lançamento**

O contencioso administrativo teve início com a impugnação efetivada pelo recorrente, em 11/01/2012 (e-fls. 276/325), a qual delimitou os contornos da lide. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que replico, *litteris*:

*A interessada, cientificada do lançamento em 20/12/2011, apresenta impugnação em 11/01/2012, às fls. 276/340, trazendo as alegações a seguir reproduzidas em síntese:*

*- a insubsistência do lançamento por fundar-se em presunção ilegal, inversão do ônus da prova e preterição de defesa, pelo fato de a fiscalização ter deixado de apontar o motivo pelo qual os pagamentos a título de PLR a diretores e estagiários e reembolso faculdade foram considerados sujeitos às contribuições previdenciárias, contrariando assim o art. 142, do CTN;*

*- que as quantias derivadas da PLR percebidas pelos diretores estatutários e estagiários da impugnante não integram o salário, haja vista a expressa dicção constitucional que as desvinculam da remuneração (art. 7.º, XI, da CF), razão pela qual se afigura manifestamente ilegítima e despida de validade a exação;*

*- que a impugnante já sofreu a tributação de contribuição previdenciárias (CSLL à alíquota de 15%) sobre o seu lucro líquido, pelo que se admitir a procedência do lançamento estar-se-ia permitindo a cobrança em duplicidade;*

*- que a verba não se insere no conceito de salário-de-contribuição por não possuir habitualidade;*

*- a improcedência da autuação quanto ao reembolso de valores atinentes à educação, visto que o art. 28, § 9.º, “t”, da Lei 8.212/1991, é aplicável à época dos fatos geradores;*

*- que a verba foi nitidamente oferecida para o trabalho, sendo que todos os cursos estão intimamente ligados às atividades sociais da impugnante, sendo de caráter nitidamente indenizatório;*

- que diante das decisões do STJ no sentido de que não incidem as contribuições previdenciárias sobre os valores aqui tratados, em 26/10/2011, foi editada a Lei 12.513, que alterou a redação do art. 28, § 9.º, "t", passando a isenção englobar a educação profissional e tecnológica de seus empregados;

- a improcedência da autuação quanto aos valores pagos a título de indenização por conta de rescisão contratual, por não serem base de cálculo das contribuições previdenciárias;

- a indevida aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, consoante recente decisão do CSRF.

- que todas as argumentações com o intuito de anular os AIs ou até mesmo cancelá-los, produzirão efeitos também para o AI (DEBCAD n.º 37.364.088-9) relativo à multa aplicada à Impugnante por suposto descumprimento de obrigação acessória.

### Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa foi acolhida em parte pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram abordados os seguintes capítulos: **a)** Preliminar de nulidade do lançamento; **b)** Verbas pagas a título de Participação nos Resultados a Estagiários; **c)** Verbas pagas a título de Participação nos Resultados a diretores não-empregados; **d)** Pagamento de cursos de educação em nível superior a colaboradores; **e)** Pagamento da rubrica "Indenização Adicional CCT"; **f)** Convenções Coletivas; **g)** AIOA 37.364.088-9, CFL 68; **h)** Juros de mora sobre a multa de ofício.

Ao final, consignou-se o seguinte dispositivo: "*Assim, considero procedente em parte o presente crédito tributário.*"

A procedência parcial foi relativa a impossibilidade de cobrança de contribuição previdenciária patronal tendo por base de cálculo os estagiários, vez que os contratos de estágio foram considerados válidos, sendo os estagiários considerados segurados facultativos, nos termos do art. 14 da Lei n.º 8.212/1991, c/c art. 11, § 1.º, VII, do Regulamento da Previdência Social, tornando improcedente a respectiva base de cálculo apurada a tal título nos AIs DEBCAD's ns.º 37.310.277-1 e 37.364.086-2, com a exclusão das competências 02/2007 e 02/2008 do levantamento PL1-Participação nos Lucros.

### Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 17/04/2014 (e-fls. 407 e 421/476), o sujeito passivo, reiterando os termos da impugnação, postula que se cancele os AIs DEBCAD's em referência, tendo em vista a não incidência das Contribuições Previdenciárias sobre as verbas autuadas. Subsidiariamente, requer que sejam afastadas as multas impostas ou que se aplique a retroatividade benigna da Lei n.º 11.941, de 2009, bem como requer a exclusão de juros de mora sobre a multa de ofício. Por fim, requer a exclusão das pessoas físicas listadas no relatório de vínculos (e-fls. 05/06), de acordo com a Súmula CARF n.º 88.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Preliminar de Nulidade dos AIs (insubsistência dos AIs por se fundar em presunções; ilegal inversão do ônus da prova; preterição do direito de defesa por insubsistência

dos AI's); **b)** Improcedência da autuação sobre a PLR paga a administradores não empregados; **c)** Imunidade da PLR paga aos trabalhadores; **d)** Hígidez da PLR na forma da Lei n.º 6.404, de 1976; **e)** Ausência de habitualidade e eventualidade da PLR autuada; **f)** Improcedência da autuação quanto ao reembolso de valores atinentes a educação; **g)** Improcedência da autuação sobre valor pago a título de indenização por conta de rescisão contratual; **h)** Importâncias pagas, a título de Indenização, sem corresponderem a serviços efetivamente prestados, não dão ensejo à incidência da contribuição previdenciária; **i)** Necessária exclusão das penalidades por descumprimento de obrigação acessória; **j)** subsidiariamente, da necessária aplicação da retroatividade benigna da Lei 11.941, de 2009; **k)** subsidiariamente, do descabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício; **l)** Exclusão das pessoas físicas listadas no relatório de vínculos (Súmula CARF N.º 88).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator, em data de 12/03/2019.

Consta, ainda, dos autos que houve a apensação ao Processo n.º 16682.721071/2011-19 (e-fl. 274), que trata de lançamento de multa (DEBCAD 51.014.951-0, CFL 78), pois, na competência 11/2008, teriam sido apuradas omissões de informação na GFIP, referentes ao pagamento de Reembolso Faculdade a 35 segurados empregados.

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

## **Voto**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator

### **Admissibilidade**

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 19/03/2014, e-fl. 405, protocolo recursal em 17/04/2014, e-fl. 407, e despacho de encaminhamento, e-fl. 497), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

### **Apreciação de preliminares antecedentes a análise do mérito**

#### **- Da exclusão das pessoas físicas listadas no relatório de vínculos**

A defesa advoga que as pessoas físicas arroladas no relatório de vínculos (e-fls. 06/07) devem ser excluídas da lide.

Ocorre que, tais pessoas não fazem parte do lançamento, tampouco a recorrente poderia postular em nome alheio. Além disso, é pacífico, nos termos da Súmula CARF n.º 88, que: *"A 'Relação de Co-Responsáveis - CORESP', o 'Relatório de Representantes Legais - RepLeg' e a 'Relação de Vínculos - VÍNCULOS', anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa."* (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Aliás, na forma como efetivado o lançamento, as referidas pessoas físicas não são indicadas efetivamente como responsáveis (conferir Súmula CARF n.º 88). De mais a mais, face a este contexto, a questão suscitada sequer é objeto do contencioso, tampouco poderia o recorrente requerer em nome de outrem tal providência, ainda mais quando estes não são partes do processo.

Sem razão o recorrente neste capítulo.

#### **- Preliminar de nulidade dos Autos de Infração**

O recorrente sustenta preliminar de nulidade dos autos de infração. Diz serem os AI's (i) insubsistentes por se fundarem em presunções, (ii) por ter efetivado ilegal inversão do ônus da prova, (iii) por ter incorrido em preterição do direito de defesa.

Pois bem. A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta eventual nulidade, podendo-se discutir o mérito, o que será feito nos capítulos meritórios. Estão ausentes as causas de nulidade previstas nos arts. 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora motivou o ato, indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária e previdenciária que imputou aplicável.

Alega a defesa, por exemplo, que a fiscalização teria deixado de tecer qualquer comentário sobre os motivos que a PLR não se enquadraria na dicção legal para fazer jus à desoneração exacional. Diz que a motivação não está "textualmente" ausente no lançamento, mas, na forma em que elaborado o relatório fiscal, as alegações fiscais mostram-se insubsistentes para sustentar as próprias conclusões. Sustenta que o autuante não comprova as alegações do auto de infração, imputando à recorrente o ônus de demonstrar que não se enquadra no que a defesa chama de "presunções alegadas", não podendo fazer prova negativa. Fala que incumbe à fiscalização o ônus de provar a subsunção dos pagamentos de PLR e de reembolso de faculdade à incidência das contribuições previdenciárias, o que não teria sido feito, pois a PLR paga aos diretores, por exemplo, o teria sido na forma da Lei 10.101, cumprindo requisito integrativo, concorrente, com a Lei 6.404.

Ora, resta claro no auto de infração combinado com o relatório fiscal que a autuação entendeu não gozar a PLR paga do benefício legal por ter sido efetivada aos diretores não empregados e, em seguida, motivou-se o entendimento, indicando-se legislação, grifando o ponto em que extrairia o entendimento e comentando a razão de

autuar (conferir e-fls. 16/18). A fiscalização procedeu ao lançamento motivadamente, inclusive, em relação ao PLR Diretores não empregados, entendeu o autuante que em se tratando de não empregados e tendo sido pago verba a título de PLR, dever-se-ia exigir a contribuição previdenciária.

Aduz a defesa que os cursos custeados, também, não teriam sido objeto de motivação, no entanto não é o que se observa da leitura do relatório fiscal (conferir e-fls. 18/19), o qual deixa claro e preciso os motivos. Eis um trecho a título ilustrativo: *"Verifica-se que, no caso específico, os pagamentos efetuados a título de Reembolso Faculdade, conforme estabelecido nas Convenções Coletivas de Trabalho 2007/2008, não atenderam aos requisitos legais impostos pela Lei n.º 8.212/91, uma vez que não se destinam ao custeio da educação básica nem se enquadram na condição de cursos profissionalizantes de nível superior, de que trata o inciso III, § 2.º, art. 39 da Lei n.º 9.394/96, introduzido pela Lei n.º 11.741, de 16 de julho de 2008 (DOU de 17/07/2008), não sendo alcançados pela exclusão prevista na alínea 't', § 9.º, art. 28 da Lei n.º 8.212/91."* (item 2.17, e-fl. 18)

Ter a fiscalização sido breve não é sinônimo de omissão ou de ausência de fundamentação no lançamento, tampouco implica em afirmar que tenha feito uso de presunções ou que tenha invertido o ônus da prova ou que tenham apenas planilhas nos autos. A motivação, ainda que resumida, apresenta-se hábil e suficiente para amparar e justificar a formalização do ato, para corroborar os principais aspectos da clareza e da essência do lançamento, tanto que o recorrente apresentou suas razões de mérito bem abordando todas as nuances do caso, demonstrando que compreendeu a contento os elementos e limites da autuação discutindo os aspectos relativos ao seu mérito e legalidade, adequadamente instituindo a lide, inexistindo, portanto, preterição do direito de defesa.

Ademais, como afirma a decisão hostilizada, *"os relatórios fiscais, em conjunto com os documentos acostados, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, e pelo art. 37, da Lei n.º 8.212/1991, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do presente crédito tributário, caracterizando-os como fatos geradores de contribuições previdenciárias e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento"*.

Ou, em outras palavras, o auto de infração *"está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado no relatório fiscal, a base legal do lançamento foi demonstrada no Relatório de Fundamentos Legais - FLD, e todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal estão dispostos nos diversos discriminativos que integram o AI."*

Sem razão o recorrente neste capítulo.

## Mérito

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

### **- Do auxílio educação (Lei 8.212, art. 28, § 9.º, "t"). Improcedência da autuação quanto ao reembolso de valores atinentes a educação**

A defesa sustenta que não incide contribuições previdenciárias relacionados aos custeios com educação pertinentes aos pagamentos de "reembolso

faculdade" aos segurados empregados, competência 01/2007 a 12/2008. Advoga, ainda, que efetivou os pagamentos diretamente à instituição de ensino.

Verifica-se dos autos (*e-fl. 18, item 2.17*) que estes pagamentos foram realizados conforme estabelecido nas Convenções Coletivas de Trabalho 2007/2008.

Consta da decisão da primeira instância o seguinte quanto ao capítulo do "*pagamento de cursos de educação em nível superior*":

*Do pagamento de cursos de educação em nível superior a colaboradores*

*No presente lançamento consideraram-se como base de cálculo das contribuições para a Seguridade Social as despesas com educação superior (faculdade) de empregados, não albergadas pela regra isentiva do art. 28, § 9.º, "t", da Lei 8.212/1991.*

*Em suma a empresa defende a tese de que o custeio dos cursos de capacitação profissional não tem natureza salarial, não se enquadrando no conceito de salário-de-contribuição. Ademais, por ter sido paga diretamente a instituição de ensino, não se configuraria em hipótese de incidência da contribuição previdenciária.*

*Primeiramente cumpre ressaltar que a base de cálculo da contribuição previdenciária prevista constitucionalmente é composta não só da folha de salários como também dos demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física (art. 195, I, "a", CF). Veja-se assim que o conceito de salário para fins trabalhistas e o conceito de salário-de-contribuição do direito previdenciário não são sinônimos, ainda que apresentem pontos em comum. (...)*

*(...)*

*O salário-de-contribuição está definido no art. 28, I, da Lei 8.212/1991, in verbis:*

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

*I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.*

*Como se observa da leitura do dispositivo legal acima, os ganhos habituais sob a forma de utilidades, a exemplo do reembolso de faculdade, são em regra parcelas integrantes do salário-de-contribuição. Ocorre que o art. 28, § 9.º, elencou rubricas que não se incluem no salário-de-contribuição além de outras rubricas que somente sob alguma condição são excluídas do referido conceito e da base de cálculo da contribuição previdenciária. Este é o caso por exemplo dos planos médicos e dos educacionais.*

*Assim, se a condição prevista não for atendida, aquela rubrica é considerada integrante do salário-de-contribuição.*

*Ora, no próprio relatório fiscal, restou claro que o custeio de cursos de nível superior não está previsto na regra de não incidência contida no art. 28, § 9.º, da Lei 8.212/1991, já que a educação superior não é considerada, nos termos da Lei 9.394/1996 como sendo educação básica.*

*Por outro lado, a empresa alega que os cursos por ela custeados se destinavam a capacitar profissionalmente seus funcionários, estando portanto abarcados pela norma de isenção, que trata também dos “cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa”.*

*Todavia, dentre os cursos de nível superior, apenas o custeio de cursos de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação é que são passíveis de serem considerados como cursos de capacitação e qualificação profissionais e portanto não integrantes do salário-de-contribuição. É que tais cursos foram disciplinados na Lei 9.394/1996, na redação dada pela Lei 11.741/2009, em capítulo próprio (Da Educação Profissional e Tecnológica) e diverso do capítulo que trata da educação superior (não tecnológica). Assim, a conclusão não pode ser outra, senão a de que os gastos relativos a educação superior (graduação) de que trata o Capítulo IV, Lei n.º 9.394, de 1996, integram o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, por se tratar de valor pago a “qualquer título”, conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991. Tanto assim que tramita no Congresso Nacional o PLS n.º 1476, de 2007, do Senador Sérgio Zambiasi, e outros projetos apensados, com a finalidade de estabelecer a não incidência de contribuição previdenciária sobre o valor relativo à educação superior. Porém enquanto não existir expressa previsão legal neste sentido, não há como se afastar a aplicabilidade da regra do art. 28, I, da Lei 8.212/1991, no presente caso.*

Pois bem. A controvérsia jurídica deste capítulo reside no fato da alínea "t" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação, na época dos fatos, dada pela Lei n.º 9.711, de 1998, portar enunciado prescritivo consignando que não integra o salário-de-contribuição, exclusivamente, o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

Deste modo, a fiscalização e o juízo *a quo* entenderam que o custeio de cursos de nível superior (graduação) não poderia gozar da regra isentiva, uma vez que não são considerados educação básica, bem como não se enquadrariam como "cursos de capacitação e qualificação profissionais".

A despeito do entendimento externado pela decisão objurgada, que na mesma assentada apreciou em conjunto estes autos e o Processo Administrativo (PA) n.º 16682.721071/2011-19, compreendo que os gastos relativos a educação superior

(graduação) **não** integram o salário de contribuição, na forma da alínea “t” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998.

De igual modo, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em recentes julgamentos, compreendeu que os valores pagos relativos à educação superior (graduação e pós graduação) podem ser considerados como "curso de capacitação e qualificação profissional" enquadrando-se na hipótese de não incidência, veja-se:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO  
EDUCAÇÃO. EMPREGADOS. CURSOS DE NÍVEL  
SUPERIOR. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.*

*A qualificação e capacitação profissional não se restringem  
a cursos oferecidos em nível de educação básica, podendo  
estender-se a cursos em nível de graduação ou pós-  
graduação.*

*(Acórdão 9202-007.436, 2.ª Turma, em 12/12/2018,  
Processo 16682.722526/2016-28)*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS*

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

*AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.  
SALÁRIO INDIRETO. BOLSA DE ESTUDOS.  
GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO.*

*Os valores pagos relativos à educação superior (graduação  
e pós graduação), podem ser considerados como curso de  
capacitação e qualificação profissional se enquadrando,  
portanto, na hipótese de não incidência prevista na alínea  
“t”, § 9.º, artigo 28, da Lei 8.212/91, desde que não exista  
nenhum outro descumprimento legal imputado pela  
autoridade fiscal.*

*(Acórdão 9202-007.029, 2.ª Turma, em 24/07/2018,  
Processo 10283.720090/2013-14)*

Noutro prisma, este Colendo Conselho já apreciou matéria similar a presente, inclusive relativa ao mesmo contribuinte, diferenciando-se quanto a competência (aqui 2007 e 2008, lá 2004), naquela assentada tendo decidido, conforme ementa a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS  
PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004*

*(...)*

*AUXÍLIO EDUCAÇÃO AOS EMPREGADOS.  
REEMBOLSO DE DESPESAS COM FACULDADE.  
POSSIBILIDADE.*

*O art. 28, § 9.º, “t”, da Lei n.º 8.212/1991 prevê a exclusão  
do salário de contribuição dos valores pagos aos  
empregados para custeio de despesas com educação básica  
e superior, incluindo neste cursos de graduação ou de  
especialização.*

(...)

*(Acórdão 2301-002.860, 1.ª Turma Ordinária, 3.ª Câmara, 2.ª Seção, em 19/06/2012, Processo 19740.000672/2008-45, Contribuinte: Azul Companhia de Seguros Gerais)*

Demais disto, a fiscalização em nenhum momento alega que os valores dos reembolsos possam ter substituído parcela salarial ou que o benefício não estivesse ao dispor de todos os empregados do sujeito passivo ou que não fossem específicos para a área de atuação profissional do empregado dentro do escopo empresarial da empresa. A fiscalização, também, não especifica qual seria a "faculdade" (graduação) destes empregados e o motivo pelo qual não a considera para o contexto de aprimoramento profissional. Outrossim, não esclarece se, eventualmente, não seriam especializações, já que só fala em reembolso faculdade, porém nas chamadas "faculdades", também, observamos, hodiernamente, o desempenho de cursos de pós-graduação. Por último, não verifico nos autos que a fiscalização tenha emitido termo de "intimação fiscal" questionando tais informações, a fim de bem lançar e materializar a constituição do crédito (e-fls. 247/252 e 255/265).

Noutro giro, tenho para mim que o curso de nível superior (graduação) serve de aprimoramento e qualificação profissional para quaisquer funcionários, dando capacitação aprimorada para melhor desempenho de atribuições, enquadrando-se como *curso de capacitação e qualificação profissional*, especialmente no contexto da alínea "t" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação, na época dos fatos (competência 01/2007 a 12/2008), dada pela Lei n.º 9.711, de 1998.

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo que: *"O STJ entende que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.125.481/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/12/2017; REsp n. 1.771.668/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 4/12/2018, DJe 17/12/2018."* (AgInt no REsp 1.602.619/SE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/03/2019, DJe 26/03/2019)

Ademais, ao tempo dos fatos, competência 01/2007 a 12/2008, não estava vigente a redação dada pela Lei n.º 12.513, de 2011, que substituiu a redação *"cursos de capacitação e qualificação profissionais"* (no qual facilmente pode-se incluir a graduação superior) pela expressão *"educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei n.º 9.394"* (no qual se vale a decisão de piso para excluir a graduação de nível superior e manter a atuação).

Então, só a partir de 2011, poder-se-ia, por si só, questionar a não inclusão da graduação de nível superior na regra isentiva, pois somente dali em diante passou-se a referir ao contexto da Lei n.º 9.394. Por isso, inclusive, não deveria a decisão hostilizada argumentar o contexto da Lei n.º 12.513, de 2011, como o fez.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo.

Este é o mesmo entendimento dado a solução de mérito do Processo Administrativo (PA) n.º 16682.721071/2011-19, o qual consta em apenso.

**- Da Participação nos Lucros e Resultados - PLR (Diretores não empregados)**

Quanto à PLR, remanesce a discussão em relação aos valores pagos aos diretores estatutários não empregados (Levantamentos PL / PL1 - Participação nos Lucros e Resultados – PLR), nas competências 02/2007, 04/2007, 02/2008 e 04/2008.

A defesa sustenta (i) a improcedência da autuação sobre a PLR paga a administradores não empregados, (ii) a imunidade da PLR paga aos trabalhadores, (iii) a higidez da PLR na forma da Lei n.º 6.404, de 1976 e a (iv) ausência de habitualidade no pagamento da PLR autuada, podendo ser considerado ganho eventual dos diretores estatutários.

É certo que a PLR concedida pela empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

No entanto, consta do relatório fiscal (*e-fls. 17, item 2.9*) que o pagamento foi realizado com base no art. 9.º do Estatuto Social da recorrente, aprovado pela AGE de 22/12/2005, cuja cláusula dispõe: "*Artigo 9.º A Assembleia Geral que eleger os administradores fixará a respectiva remuneração global mensal, a ser distribuída conforme deliberação da Diretoria. Além dos honorários, a Diretoria fará jus a uma participação anual nos lucros da sociedade, até 0,1 (um décimo) dos lucros e observado o disposto no artigo 152 da Lei n.º 6.404/76.*" (Estatuto Social da Azul Companhia de Seguros Gerais)

O contribuinte não nega o pagamento com base exclusiva no Estatuto Social, mas argumenta, dentre tantos arrazoados para defender sua linha de pensamento, que a regra de imunidade tornada eficaz na combinação da alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 com a lei específica que disciplina a PLR não seria somente a Lei 10.101, mas também a Lei 6.404. Esta seria específica para os diretores estatutários não empregados, ressalvando no art. 152, § 1.º, a higidez dos pagamentos a título de participação nos lucros. Para a recorrente a legislação poderia, inclusive, agir integrada.

Pois bem. Primeiro, não observo que o recorrente tenha demonstrado que o pagamento é eventual ou desvinculado da remuneração, visto que estando previsto no Estatuto Social, então deve ser cumprido regularmente sempre que houver lucro. Segundo, entendo que a lei específica mencionada na Constituição e na alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 é unicamente a Lei 10.101, que tratou, efetivamente, com especialidade própria acerca da participação nos lucros e resultados. Terceiro, a Lei 6.404 trata com especialidade acerca das Sociedades por Ações não tendo viés previdenciário ou trabalhista. Quarto, parece-me intelectivo que a natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, da Lei 6.404, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos trabalhadores, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses que poderiam ser conflitantes dos Administradores, da própria Companhia, dos Acionistas e de modo geral de quaisquer dos *Stakeholders*.

Reporto-me, ainda, ao julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), ocasião em que se consolidou o entendimento no sentido da não incidência da contribuição previdenciária sobre a PLR somente após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal.

Compreendeu-se que a norma era de eficácia limitada, tendo se operado a eficácia, nas palavras do Supremo, tão somente após o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor, veja-se o paradigma:

*Ementa: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7.º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.*

*1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7.º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.*

*2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.*

*3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 569.441, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Relator p/ Acórdão Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)*

A tese fixada pela Excelsa Corte reza que: Tema 344/STF: "*Incidência contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988.*"

Neste diapasão, inclusive por se cuidar de julgamento sob a sistemática de repercussão geral, tenho que a lei específica que deu eficácia ao artigo 7.º, inciso XI, da Consolidação Federal, é a Lei n.º 10.101 e na eleição de seus beneficiários o art. 2.º do referido diploma legal determinou a celebração dos planos via negociação entre dois polos distintos "*empresa*" x "*empregados*". Decerto, neste contexto, não se aplica a Lei 6.404.

Logo, se o diretor estatutário representa a empresa, é uma *longa manus* da atuação da pessoa jurídica, então não pode tomar parte na qualidade de empregado para fins de receber PLR na forma da Lei n.º 10.101, por conseguinte agiu corretamente o fiscal.

Por outra lente, o pagamento com base no Estatuto Social, também não autoriza o pagamento com ausência de incidência previdenciária. Isto porque, a regra de

imunidade tornada eficaz na combinação da alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 com a lei específica que disciplina a PLR é somente a Lei n.º 10.101.

A Lei n.º 6.404 não tem este condão. A Lei 6.404 trata com especialidade acerca das Sociedades por Ações não tendo viés previdenciário ou trabalhista. Parece-me intelectual que a natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, da Lei 6.404, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos trabalhadores, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses que poderiam ser conflitantes dos Administradores, da própria Companhia, dos Acionistas e de modo geral de quaisquer dos *Stakeholders*.

A título ilustrativo veja-se, no mesmo sentido, o seguinte posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao interpretar o direito infraconstitucional, *verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. LEI 10.101/2000.*

*1. A jurisprudência do STJ é de que a parcela que não sofre a incidência de contribuição previdenciária, no que se refere aos valores pagos a título de participação nos lucros, é aquela paga nos moldes da Lei 10.101/2000. Nesse sentido: REsp 1.216.838/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 19/12/2011.*

*2. Na jurisprudência invocada para rejeitar a pretensão da empresa, o voto condutor do acórdão hostilizado afirma que o simples pagamento de parcela remuneratória, em favor de diretores estatutários, de parcela denominada "participação nos lucros", feito nos termos do art. 152 da Lei 6.404/1976, é insuficiente para comprovar que a empresa tenha adotado uma política efetiva de implantação de participação nos lucros por parte de todos os seus empregados, o que somente poderia ser feito mediante o regime instituído pela Lei 10.101/2000.*

*3. Recurso Especial não provido.*

*(REsp 1.650.783/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 19/12/2017)*

Em mais um título ilustrativo, no mesmo sentido, cito a compreensão dada pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.ª Região, nestes termos: "*Os dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76) tratam de normas de contabilização, não possuindo o condão de afastar as normas de Direito Tributário.*" (TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível - 1955377 - 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

**- Dos valores pagos a título de indenização por rescisão contratual.  
Rubrica "Indenização Adicional CCT"**

O relatório fiscal registra que, na competência 03/2008, a empresa efetuou pagamento de R\$ 833,86 (oitocentos e trinta e três reais e oitenta e seis centavos) à

determinada segurada empregada, a título de "Indenização Adicional", conforme previsto na cláusula 36 da Convenção Coletiva de Trabalho - 2008. Esta disciplina que o empregado demitido no período compreendido entre janeiro e junho de 2008, por iniciativa do empregador e sem justa causa, fazia jus ao recebimento da dita "indenização adicional".

A defesa sustenta a (i) improcedência da autuação sobre valor pago a título de indenização por conta de rescisão contratual e a (ii) título de indenização, sem corresponderem a serviços efetivamente prestados.

Pois bem. Respeitosamente, entendo que o referido pagamento, ainda que realizado a título de "indenização" (indenização "adicional"), não tem essa específica natureza jurídica, especialmente por ser fruto de estipulação em negociação coletiva formada por livre liberalidade no contexto das mútuas concessões. O art. 123 do CTN é expresso ao afirmar que: *"as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes."*

De toda sorte, verifico a improcedência da autuação sobre tal rubrica. Isto porque, o pagamento da chamada "*Indenização Adicional*", que tem por base "*a dispensa de empregado por iniciativa do empregador e sem justa causa*" em razão de negociação coletiva ao ser pago uma única vez, por ocasião da rescisão, sobreleva a natureza de "**ganho eventual**", não sendo razoável considerar o referido pagamento como remuneração.

Aliás, não creio que restem dúvidas de que o referido valor e o motivo de seu pagamento não correspondem a serviços prestados, nem em tempo à disposição do empregador, não tendo qualquer natureza contraprestativa, de modo a não corresponder a salário. Sua natureza jurídica é bem peculiar, face a liberalidade, de qualquer sorte mais se aproxima de uma multa (não indenizatória) podendo ser tido como um ganho eventual pelo ponto de vista do empregado, daí não integrar o salário-de-contribuição.

Por conseguinte, deve-se afastar o conceito de salário-de-contribuição da referida rubrica, *ex vi* do art. 28, § 9.º, alínea "e", item "7" (ganho eventual).

De mais a mais, registro que, em 15 de janeiro de 2019, a 1.ª Turma Ordinária da 3.ª Câmara da 2.ª Seção teve igual entendimento relativo ao julgamento da mesma temática em relação a empresa do mesmo ramo de atividade (seguros). A decisão para este ponto foi unânime, cujo trecho específico da ementa reproduzo a seguir:

*INDENIZAÇÃO ESPECIAL. ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. CONFIGURADO PAGAMENTO EVENTUAL.*

*Uma vez configurada a natureza eventual dos pagamentos feitos a título de indenização especial prevista em acordo coletivo de trabalho, há de se afastar a incidência de contribuição previdenciária (artigo 28, § 9.º, alínea "e", item 7, da Lei n.º 8.212/1991).*

*(Acórdão 2301-005.785, 1.ª Turma Ordinária, 3.ª Câmara, 2.ª Seção, em 15/01/2019, publicado em 02/04/2019, Processo 19515.005260/2009-46)*

A identidade dos casos pode ser bem compreendida no seguinte trecho daquele voto: "*De acordo com os elementos presentes nos autos, o pagamento da chamada*

*Indenização Especial é motivada pelo evento rescisão do contrato de trabalho, e tem previsão em Acordo Coletivo de Trabalho. A circunstância de ser pago uma única vez por ocasião da rescisão, sobreleva a natureza de ganho eventual, não se mostrando razoável considerar tal pagamento como prestação salarial (remuneração)."*

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo.

**- Das obrigações acessórias (penalidade) e aplicação de lei mais benigna no cálculo da multa**

A defesa sustenta a necessária exclusão das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias ou, subsidiariamente, a aplicação da retroatividade benigna da Lei n.º 11.941, de 2009.

Por sua vez, a fiscalização assevera que constitui infração: "*Apresentar a empresa o documento a que se refere a Lei n.º 8.212/91, art. 32, inciso IV e parágrafo 3.º, acrescentados pela Lei n.º 9.528/97, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n.º 8.212/91, art. 32, IV e parágrafo 5.º, também acrescentado pela Lei n.º 9.528/97, combinado com o art. 225, IV e parágrafo 4.º, do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.*"

Pois bem. **Quanto a obrigação acessória (penalidade)**, realmente, constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória (CFL 68).

No entanto, no caso dos autos, para as verbas excluídas do lançamento (rubricas "*Levantamentos RF / RF1 / RF2 - Reembolso faculdade*" e "*Levantamento INI - Indenização adicional*"), conforme consignado em linhas pretéritas neste voto, efetivamente, em não havendo salário de contribuição, não há descumprimento de obrigação acessória, pelo que devem ser afastadas as multas sobre tais rubricas excluídas.

Aliás, a fiscalização na imposição da multa argumentou que a "*constatação da infração decorreu da análise e confrontação dos documentos apresentados pelo contribuinte, em atendimento às intimações entregues (...), com os dados constantes dos arquivos informatizados da RFB*" e acrescentou que os "*fatos geradores e respectivas contribuições previdenciárias omitidos da GFIP foram apurados através dos seguintes AI*".

Logo, se para algumas rubricas não ficou caracterizado o fato gerador de contribuição previdenciária, então não há que se falar em infração para tais rubricas.

Por outro lado, para as rubricas mantidas por este voto, sendo caso de aplicação do inciso IV do art. 32 da Lei n.º 8.212, por constituir infração à legislação previdenciária - deixar de incluir em GFIP fatos geradores de contribuições previdenciárias -, deve-se manter hígida a premissa de ser aplicável a multa.

**Quanto a aplicação da lei mais benéfica no cálculo da multa**, a defesa alega que a autoridade fiscal não aplicou corretamente a lei mais benigna, pois "*procedeu à comparação das penalidades que seriam aplicáveis à Recorrente segundo as sistemáticas*

*legais vigentes antes e após o advento da Medida Provisória n.º 449/08, convertida na Lei n.º 11.941/09, à luz do artigo 106, inciso II, do CTN" e acrescenta que a "pretexto de aplicar a retroatividade benigna in casu, a D. Autoridade Fiscal comparou fatos de natureza distintas (descumprimento de obrigação acessória, descumprimento de obrigação principal, lançamento de ofício), atribuindo-lhes consequência única, como se pertencessem à mesma espécie, acabando por não aplicar de forma correta e efetiva a penalidade mais benéfica ao contribuinte no caso concreto."*

Consta dos autos que a fiscalização em observância ao art. 106, II, "c", do CTN, fez a comparação de multas e teria verificado que a multa mais benéfica para o contribuinte, nas competências 04/2007 e 04/2008, é com base na legislação vigente na época do fato gerador, cumulada com a multa por descumprimento da obrigação acessória contida no art 32, inciso IV e §§ 3.º e 5.º, da Lei n.º 8.212/91 (Código de Fundamentação Legal - CFL - 68), o que gerou a lavratura do auto de infração DEBCAD 37.364.088-9. Para as competências 01/2007 a 03/2007, 05/2007 a 03/2008, 05/2008 a 10/2008, a multa mais benéfica foi aplicada com base na legislação atual (multa de ofício de 75%). Também foi aplicada a multa de ofício para a competência 12/2008.

Decerto que resta evidenciado nos autos a relação de conexão entre as multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício, de modo que torna-se necessário destacar o enunciado da Súmula CARF n.º 119, nestes termos:

***Súmula CARF n.º 119***

*No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

Tratando-se de súmula, inclusive vinculante, deve-se aplicá-la ao caso concreto em comento, especialmente quando haverá recálculo por força de parciais desonerações decorrentes do julgamento.

Sendo assim, com parcial razão o recorrente neste capítulo, para as verbas excluídas do lançamento (rubricas "*Levantamentos RF / RF1 / RF2 - Reembolso faculdade*" e "*Levantamento INI - Indenização adicional*") deve-se afastar as multas sobre tais rubricas. Quanto às multas mantidas, deve-se aplicar a Súmula CARF n.º 119 no recálculo.

**- Dos juros de mora sobre a multa de ofício**

A defesa sustenta o descabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Pois bem. A matéria há muito foi superada pelo STJ ao uniformizar a interpretação do direito infraconstitucional, conforme segue: "*É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*" (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010." (AgRg no REsp 1.335.688/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/12/2012)

As razões, com as quais concordo, são que o crédito tributário (prestação pecuniária devida ao ente tributante) tem concepção mais ampla do que o conceito de tributo, inclusive a disciplina do art. 113, *caput* e parágrafos, do CTN, enuncia prescritivamente um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias fiscais, o que é extremamente necessário para a arrecadação e administração fiscal, deste modo a multa, por constituir crédito tributário, sendo dotada dos mesmos mecanismos e procedimentos aplicados aos tributos, inclusive quanto aos consectários legais, sujeita-se à incidência de juros de mora.

Destaco, outrossim, que a própria natureza da obrigação acessória representa um viés autônomo do tributo. Nessa trilha, quando se descumpre a obrigação, exsurge a possibilidade da constituição de um direito autônomo à cobrança, pois pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3.º, do CTN). Isto porque, o art. 113 do CTN ao enunciar que "*a obrigação tributária é principal ou acessória*" estabeleceu que, para fins de cobrança, o direito de exigir o pagamento de tributo ou o direito de exigir o adimplemento em pecúnia do valor equivalente a penalidade imposta devem ser tratados de igual maneira para todos os fins de exigibilidade.

Por fim, este Colendo Conselho já sumulou o assunto, nestes termos:

**Súmula CARF n.º 108**

*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 n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).*

Sem razão o recorrente neste capítulo.

**Conclusão quanto ao Recurso Voluntário**

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, entendo por reformar parcialmente a decisão recorrida, conhecendo do recurso voluntário, rejeitando a preliminar e, no mérito, dando-lhe parcial provimento para, com fulcro no art. 28, § 9.º, alínea "t", da Lei n.º 8.212, de 1991, reconhecer a não incidência de contribuições previdenciárias nos pagamentos correspondentes as rubricas "reembolso faculdade", pois não podem ser considerados como salário/remuneração, bem como, com fulcro no art. 28, § 9.º, alínea "e", item "7", da Lei n.º 8.212, de 1991, não incidente as contribuições previdenciárias referentes aos pagamentos correspondentes a rubrica "Levantamento IN1 - Indenização adicional", face a caracterização como ganho eventual, assim como afastar as multas calculadas sobre tais parcelas e, quanto às multas mantidas, determinar a aplicação da Súmula CARF n.º 119.

Processo nº 16682.721052/2011-92  
Acórdão n.º **2202-005.191**

**S2-C2T2**  
Fl. 520

---

### **Dispositivo**

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para excluir do lançamento às rubricas "Levantamentos RF / RF1 / RF2 - Reembolso faculdade" e "Levantamento IN1 - Indenização adicional", bem como afastar as multas calculadas sobre tais parcelas e, quanto às multas mantidas, determinar a aplicação da Súmula CARF n.º 119.

É como Voto.

(assinado digitalmente)  
Leonam Rocha de Medeiros - Relator