



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720844/2013-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-007.029 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de fevereiro de 2020
Recorrente BIOSEV S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2009 a 31/12/2010

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.

Integram o salário de contribuição os aportes efetuados pela empresa por conta de plano de previdência privada complementar, quando tal benefício não for acessível a todos os empregados e dirigentes da empresa e, que não atendem aos dispostos nos artigos 9º e 468 da CLT. Art. 28, § 9º, “p”, da Lei 8.212/91 e art. 214, § 9º, XV, e § 10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS.

A empresa que remunera seus segurados empregados e contribuintes individuais com verbas integrantes do salário de contribuição previdenciário torna-se obrigada ao recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre tais valores, conforme determina o art. 22, I e II da Lei 8.212/91.

AUTO DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO

ACESSÓRIA - AIOA - CFL 34.

Constitui infração deixar de informar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores das contribuições, quantias descontadas, contribuições da empresa e totais recolhidos. Art. 32, II da

Lei 8.212/91.

AUTO DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO

ACESSÓRIA - AIOA - CFL 30.

Constitui infração a empresa preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditas a segurados a seu serviço em desacordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social. Artigo 32, I da Lei 8.212/91.

SÚMULA CARF nº 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 unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%, vencidos os conselheiros Wesley Rocha, Marcelo Freitas de Souza Costa e Fernanda Melo Leal, que davam provimento integral.

(documento assinado digitalmente)

João Mauricio Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sheila Aires Cartaxo Gomes, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Paulo Cesar Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Fabiana Okchstein Kelbert (suplente convocada) e João Mauricio Vital (Presidente)

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração, consolidados em 11/06/2013, conforme demonstrado abaixo:

Auto de Infração - DEBCAD Nº 51.044.776.7, referente às obrigações principais, no qual foram lançadas as contribuições devidas pela empresa a Outras Entidades e Fundos – Terceiros: Salário Educação; INCRA; SENAI; SESI, SEBRAE, correspondente à remuneração paga aos segurados empregados através de bônus, por intermédio de aportes em previdência privada. LEV.: BO2 – BÔNUS PAGO PREVIDÊNCIA PRIVADA.

Auto de Infração - DEBCAD nº 51.044.777-5, referente às obrigações principais, no qual foram lançadas as contribuições devidas pela empresa (quota patronal), na alíquota de 20% sobre o salário de contribuição correspondente à remuneração (bônus) paga aos segurados contribuintes individuais, por intermédio de aportes em previdência privada. - LEV: BC2 – BÔNUS CONTRIB INDIVIDUAIS.

Auto de Infração - DEBCAD nº 51.044.778-3 - AIOA (CFL 30) foi lavrado por deixar de preparar as folhas de pagamento contemplando todas as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados a serviço da empresa.

Auto de Infração - DEBCAD nº 51.044.779-1 - AIOA (CFL 34) foi lavrado por deixar de lançar na contabilidade os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

O lançamento refere-se às contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de remuneração, efetuados pela empresa, através de crédito nas contas de Previdência

Complementar dos empregados elegíveis a BÔNUS, no Plano FGB de Contribuição Variável junto à seguradora ITAU VIDA E PREVIDÊNCIA S A, no período de 06/2009 a 12/2010 e os fatos geradores da contribuição previdenciária são os constantes da Contabilidade da empresa, que não constaram na Folha de Pagamento da empresa e não foram declarados em GFIP (Guias de recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e informações à Previdência Social), bem como, não constam recolhimentos dessas contribuições pela empresa;

Inconformada, a empresa apresenta impugnação, onde alega:

Que foram atendidas todas as condições constitucionais e legais exigidas para que os aportes caracterizem contribuições aos Planos de Previdência Privada aberta, sendo assim manifestamente improcedentes as exigências fiscais de que trata o presente processo.

Argumenta que é o caso das prestações no âmbito da previdência privada que tais prestações, por natureza, não integram o salário, nem a remuneração dos empregados para nenhum efeito.

Que a natureza jurídica da verba não decorre da sua contabilização, mas do seu regime jurídico, este decorrente da relação jurídica estabelecida entre as partes e normas legais que lhe são aplicáveis.

Que não há nada de ilícito ou violador das normas que regem a previdência complementar no procedimento da empresa, não podendo prosperar a pretensão fiscal de tributar tais contribuições só porque são efetuadas de forma variada, livre e unilateral sem a correspondente contribuição do participante.

Que o resgate nas condições efetuadas é um direito dos participantes e que são tributáveis de acordo com a legislação fiscal aplicável e à opção do contribuinte

Que não houve simulação de negócio jurídico

Que é incabível a cobrança da multa de ofício calculada à taxa 150%, por não ter a recorrente incorrido em qualquer conduta que a justifique e que a exigência de juros sobre a multa de ofício é ilegal

Quanto aos Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA, a Impugnante cita as descrições das infrações e das multas aplicadas, discorre sobre o artigo 283, I e II e art. 373 do RPS. Argumenta que a norma em questão visa coibir a sonegação de registro de informações sobre a ocorrência de fatos geradores das contribuições, conduta que não se confunde nem guarda relação com o procedimento da Impugnante, que não omitiu o registro da ocorrência de qualquer fato gerador e que para estas, também não cabe a qualificação em 150%.

Por fim, requer o reconhecimento da insubsistência dos autos de infração que integram o processo administrativo

A DRJ julgou ser improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário.

A empresa apresenta recurso voluntário com os mesmos argumentos da impugnação.

É o relatório

Voto

Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade

DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA EM RAZÃO DE INOVAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A recorrente alega que houve inovação por parte da DRJ ao analisar a matéria utilizando-se do critério da letra “p” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, ou seja, que a condição da isenção, limita-se a que todos os empregados e administradores da empresa tenham acesso ao plano de previdência, pois o lançamento, segundo a recorrente, não foi fundamentado nesta matéria, o que teria prejudicado o seu direito de defesa.

Não assiste razão à recorrente, tendo em vista que no Relatório Fiscal, item 7, tem-se que a fiscal notificante, referiu-se ao descumprimento da legislação previdenciária pela não extensão do plano de previdência a todos os empregados, conforme excerto do mesmo, abaixo:

7-USO INDEVIDO DA PREVIDÊNCIA PRIVADA PARA PAGAMENTO DE BÔNUS

(...)

36. É de bom alvitre se ressaltar que somente os cargos de gestão e empregados selecionados recebiam remuneração variável / bônus através de depósito nesta conta de previdência privada.

37. Para o cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa na alíquota de 20% sobre o salário c contribuição, objeto desse auto, é estabelecido o conceito de remuneração (salário de contribuição) pela Lei 8.212 de 24 de julho de 1991:

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 do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho.

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

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

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Portanto, não há que se falar em inovação no julgamento da Primeira Instância.

Para as questões seguintes, sendo coincidentes as razões recursais e as deduzidas ao tempo da impugnação, a análise do recurso pode ser feita utilizando-se da prerrogativa conferida pelo Regimento Interno do CARF.

De acordo com o disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas perante a segunda instância administrativa novas razões de defesa, adotam-se os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição dos trechos do voto que guardam pertinência com as questões recursais ora tratadas:

DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO - FALTA DE TIPICIDADE ENTI AS CONDUTAS DESCRITAS NAS NORMAS PUNITIVAS E A CONDUTA IMPUTADA À RECORRENTE - FALTA DE MOTIVAÇÃO E VIOLAÇÃO À LEGALIDADE ESTRITA E À TIPICIDADE FECHADA

DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

23. Pois bem, em que pese o esforço da impugnante em ver reconhecida alguma situação de nulidade tal pretensão não merece guarida.

23.1. Neste ponto, o lançamento merece ser mantido. Com efeito, o ato administrativo deve preencher os requisitos necessários à sua existência enquanto ato em si, bem assim, os requisitos de manutenção dos efeitos jurídicos e práticos que pretende a sua lavratura.

23.2. Assim, a legalidade estrita, enquanto princípio básico da ordem jurídica exige do servidor público que o mesmo indique quais os comandos normativos existentes que autorizam a prática do ato e delineia seus limites formais de alcance e conteúdo, sob pena de invalidação.

23.3. No caso, em relação aos Autos de Infração de Obrigação Principal, DEBCAD nº 51.044.777-5 - a parte patronal e; DEBCAD nº 51.044.776.7 - contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos - Terceiros, os atos administrativos neles consubstanciados possuem motivo legal, tendo sido praticados em conformidade ao legalmente estipulado, e estando os seus fundamentos legais discriminados no Termo de Verificação e Conclusão Fiscal e, anexos que os integram, sendo que no "FLD - Fundamentos Legais do Débito", e consta toda a legislação que embasa os lançamentos, por rubrica e por competência.

23.4. E, em relação ao Auto de Infração de Obrigação Acessória,

DEBCAD nº 51.044.778-3 - AIOA (CFL 30) - lavrado por deixar de preparar as folhas de pagamento contemplando todas as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados a serviço da empresa; e ao auto de infração DEBCAD nº 51.044.779-1 -

AIOA (CFL 34) - lavrado por deixar de lançar na contabilidade os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o Relatório Fiscal e os anexos correspondentes aos autos são claros ao indicar as infrações cometidas e os fundamentos legais das obrigações acessórias, a capitulação das infrações e das penalidades aplicadas em cada Auto de Infração. Ainda, o Relatório Fiscal, traz a narrativa dos fatos nos quais se baseou a fiscalização para a lavratura dos Autos.

23.5. Os lançamentos possuem também motivo de fato, tendo havido, pela Fiscalização, a verificação concreta da situação fática para a qual a lei previu o cabimento do ato. O Relatório Fiscal e os anexos possibilitam a compreensão da origem das exigências lançadas, pois houve, no caso, a discriminação clara e precisa: (i) dos fatos geradores; (ii) das remunerações concedidas na forma de Bônus aos segurados empregados da Impugnante; (iii) das contribuições devidas e a que destinadas; (iv) do período abrangido.

23.6. No caso em comento há a completa informação de todos os atos praticados pela fiscalização, da busca de provas, diligências efetuadas e, constam todos os fundamentos legais atinentes ao lançamento, seja quanto à forma do ato, seja quanto ao seu conteúdo, merecendo rechaço a tese de nulidade e/ou improcedência.

23.7. Relevante salientar que foram plenamente atendidos os princípios da Legalidade dos atos administrativos; Finalidade; Motivação; Razoabilidade; Verdade Real; Segurança Jurídica e Interesse Público, assim, tem-se que é inequívoca a indicação dos fatos que ensejaram os lançamentos; a Auditoria, atendeu às normas que os ensejaram, indicou os motivos e os fatos e, demonstraram de forma inequívoca suas causas.

DO MÉRITO

13. Os valores apurados no presente lançamento referem-se às contribuições devidas pela empresa referente à Parte Patronal e às devidas ao Fundo de Previdência e Assistência Social incidente sobre as remunerações pagas a segurados obrigatórios da previdência social a título de bônus pagas por meio de plano de previdência complementar contratado com a seguradora ITAU VIDA E PREVIDÊNCIA S A, Plano FGB de Contribuição Variável, no período de 06/2009 a 12/2010, em afronta a legislação previdenciária e à própria Lei Complementar - LC nº 109, de 29/05/2001, reguladora do Regime de Previdência Complementar.

DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOCIAIS. DO FATO GERADOR. DA BASE DE CÁLCULO. DA EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS

14. Inicialmente deve-se considerar o conceito de Remuneração e Salário de Contribuição e as Parcelas que compõem a remuneração e o salário de contribuição.

14.1. Cumpre anotar que o conceito de remuneração, base de cálculo das contribuições previdenciárias, é bastante abrangente conforme se depreendem dos dispostos no art. 195 da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos

provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (g.n.)

14.2. Por sua vez, o art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91 apresenta o conceito legal de salário-de-contribuição, *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; (Redação

dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

14.3. Vale dizer, a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 28, define o salário-de-contribuição, prevendo de forma taxativa as parcelas que não o integrariam em seu § 9º.

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)

- a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;
- c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

- d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
 2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;
 3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;
 4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;
 5. recebidas a título de incentivo à demissão;
 6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
 7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
 8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
 9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- 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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)(negritei)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

y) o valor correspondente ao vale-cultura. (Incluído pela Lei nº 12.761, de 2012)

14.4. Saliente-se que a Constituição Federal determina que, em matéria tributária, as normas isentivas ou redutoras da base de cálculo devem ser veiculadas, necessariamente, por lei específica. Dispõe o art. 150, § 6º, da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

14.5. Em consonância com a Constituição Federal, o artigo 12, da CLT,

diploma que consolida as leis reguladoras das relações de trabalho, também, põe a salvo o disposto na legislação previdenciária, conforme se observa da transcrição abaixo:

Art. 12 - Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial.

14.6. A letra "p" do parágrafo nono do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, acima transcrito, determina que se observem os artigos 9º e 468 da CLT, quando do pagamento efetuado pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, transcreve-se:

Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

(...)

Art. 468 - Nos contratos individuais de trabalho só é lícita a alteração das respectivas condições por mútuo consentimento, e ainda assim desde que não resultem, direta ou indiretamente, prejuízos ao empregado, sob pena de nulidade da cláusula infringente desta garantia.

(...)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)(negritei)

14.7. Tem-se que ressalvada a hipótese de lei que atenda ao art. 150, § 6º, da Constituição Federal, é de se concluir que à exceção das imunidades e das verbas expressamente excluídas pelo parágrafo 9º, do art. 28, da lei 8.212/91, toda e qualquer verba paga com a finalidade de retribuir o trabalho constitui base de cálculo de contribuição previdenciária.

14.8. Para elucidar e, que não restem dúvidas, tem-se que o fato gerador da contribuição social (sejam as previdenciária e, as destinadas aos terceiros) a cargo da empresa incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos e contribuição do segurado obrigatório da previdência social sobrevêm com a efetiva prestação do serviço, quando surge para a empresa o dever de remunerar o trabalhador. Inteligência dos artigos 22, inciso I, II, III; 28 (acima transcrito) e 30, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do

contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

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

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos).

c) recolher as contribuições de que tratam os incisos I e II do art. 23, na forma e prazos definidos pela legislação tributária federal vigente;

II - os segurados contribuinte individual e facultativo estão obrigados a recolher sua contribuição por iniciativa própria, até o dia quinze do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

(...)

14.9. Certas prestações não se incorporam à remuneração, por força de lei, ou por revestir-se de natureza indenizatória, assistencial, previdenciária ou social, não é o caso da remuneração em comento, a Fiscalização considerou os pagamentos a título de Plano de Previdência Complementar não incluído nas hipóteses de exclusão de incidência de contribuições previdenciárias do art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91, exaustivamente demonstrado e fundamentado no Relatório Fiscal e seus anexos.

14.10. Por outro lado, também, foi devidamente informado e demonstrado pela Fiscalização que o Plano de Previdência Privada, na modalidade FGB de Contribuição Variável (custeado somente pela empresa), através de contribuições extraordinárias de valor e frequência livres, contratado junto à seguradora Itaú Vida e Previdência S.A, não

foi disponível a todos os empregados, sendo estendido somente a funcionários graduados com cargos de chefia e de diretoria, sendo utilizado para pagamentos, de forma indireta, de remunerações a título de bônus e SIGN UP.

Dos Pagamentos a Título de Previdência Complementar (Itaú Vida e Previdência S A)

14.11. Conforme informado pela Fiscalização a empresa concedeu a seus administradores e empregados contratados que ocupam funções de gerência e direção – uma remuneração variável que a empresa denominou de Programa de Bônus, e/ou SIGN UP, isso ocorreu mediante crédito em contas de previdência privada, de forma a assegurar sua dedução no lucro real e a evitar a incidência de contribuições previdenciárias e demais encargos trabalhistas; bem como o pagamento do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF no momento do pagamento.

14.12. Na documentação analisada (demonstrativo da contabilização, livros contábeis) constam os valores referentes aos pagamentos em conta de Bônus, ou seja, conforme foi demonstrado pela fiscalização o contribuinte pagou no período de 06/2009 a 12/2010, a título de Bônus aproximadamente o montante de R\$ 7.000.000,00 sete milhões e oitocentos mil reais), valores que transitou por meio de créditos em contas de um plano de previdência complementar (Seguradora Itaú Vida e Previdência), contabilizado em contas impróprias, para os funcionários (com cargos de direção e chefia), listados pela fiscalização, sem registros em folhas de pagamento, sem informação em GFIP e, e sem o desconto do imposto de renda na fonte.

14.13. A Impugnante alega que o caso das prestações no âmbito da previdência privada, por natureza, não integram o salário, nem a remuneração dos empregados para nenhum efeito, que tais benefícios não têm relação com o trabalho prestado que, nascem da exclusiva vontade do empregador, que são prestações de caráter benemerente, em completa desconexão com seus aspectos contraprestacional. Entretanto, independentemente da denominação dada (bônus/sign up), o fato é que referidos pagamentos não foram feitos a título de previdência complementar, embora tenham sido intermediados pela Seguradora Itaú Vida e Previdência, razão pela qual não podem ser incluídos na hipótese de exclusão prevista no art. 28, § 9º, "p".

14.14. Engana-se a Impugnante ao interpretar o artigo 202, §§ 1º e 2º, da CF/88; o art. 68 da Lei complementar nº 109/01; e a Lei nº 8.212/91, artigo 28, parágrafo 9º, alínea "p". Tem-se que o parágrafo 2º do artigo 202 da CF/88 não especifica que "basta que as contribuições da empresa destinadas a custear planos de previdência privada em benefício dos empregados e dirigentes sejam pagas a entidades de previdência privada regularmente constituídas, cujos planos tenham sido instituídos na forma da lei, para que não sejam consideradas integrantes da remuneração", fossem assim, nossos constituintes teriam deixado aos sonegadores oportunidades infinitas para que exerçam suas "habilidades", senhores quando se fala em imunidade não há elucubrações, como já nos manifestamos a Constituição Federal determina que, em matéria tributária, as normas isentivas ou redutoras da base de cálculo devem ser veiculadas, necessariamente, por lei específica, como dispõe o art. 150, § 6º, da CF, acima transcrito.

14.15. Nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, alínea "p" da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, acima transcrito, os valores pagos pela empresa relativos a plano de previdência privada só não terão natureza jurídica remuneratória, e não integrarão o salário-de-contribuição, se houver a sua disponibilidade a todos os empregados e dirigentes da mesma. O que não é o caso como admite a Impugnante ao afirmar "(...) Plano de Previdência Complementar de Contribuição Variável, na modalidade FGB, estruturado no Regime Financeiro de Capitalização, devidamente aprovado pela SUSEP nos termos do Processo SUSEP nº 1006647/1994-0, o qual contempla contribuições e Benefícios de Renda por Sobrevivência para gerentes e diretores da empresa" grifei.

14.16. O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, em seu art. 214, parágrafo 9º, inciso XV, dispõe no mesmo sentido:

"Art. 214.

(...)

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

XV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar privada, aberta ou fechada, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho; (grifos nossos)

14.17. Cumpre ressaltar que esses dispositivos estão em perfeita consonância com o que determina o artigo 16 da Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, que regula o Regime de Previdência Complementar, literalmente:

16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

§1º. Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores. (grifos nossos)

14.18. Todavia, conforme consta nos autos, com descrição pormenorizada no Relatório Fiscal (fls. 765/784) e DOC 1 ao 7, a Fiscalização constatou que a Impugnante disponibilizou o plano da seguradora Itaú Vida e Previdência a uma pequena parte dos seus empregados e contribuintes individuais, ocupantes de cargos de direção, gerência e chefias, ou seja referido plano de previdência complementar (Plano de Previdência Complementar de Contribuição Variável, assinado em 01/06/2007 (DOC.1) - fls. 655/668, não foi disponibilizado a todos os empregados, nos termos da legislação aplicável a matéria, como ela mesma confessou.

14.19. Tem-se ainda, e conforme foi enfatizado no Relatório Fiscal o sujeito passivo omitiu do fisco federal o pagamento de remuneração / bônus, utilizando o produto financeiro previdência privada como instrumento desta omissão. Assim, para determinados empregados e executivos, tudo com o fim de se furtar à tributação, a empresa efetuava o crédito dos BONUS/SIGN UP direto nas contas do Plano de Previdência Complementar de Contribuição Variável de cada segurado.

14.20. A Auditora demonstrou no relatório fiscal os motivos que ensejaram o auto de infração apontando (1) Valores não informados em folha de pagamento e

GFIP (DOC. 5) - fls. 731/759; (2) Lançamentos Contábeis em conta de Bônus (DOC. 04) - fls. 719/730; os aportes feitos pela empresa, e os resgates totais/resgates parciais efetuados pelos "beneficiários", em seguida aos aportes.

14.21. Também não é concebível que um plano de previdência privada, que deve ter como objetivo a acumulação de reservas para a complementação de aposentadorias, receba aportes feitos pela empresa e que quase a totalidade dos valores creditados foram resgatados um em prazo médio de dois dias entre o crédito dos aportes e os respectivos resgates pelos beneficiados, desvirtuando o caráter previdenciário dos benefícios, exigido expressamente pela LC 109/2001 em seu art. 19, que é a acumulação de reservas para complementação de aposentadorias:

Art. 19. As contribuições destinadas à constituição de reservas terão como finalidade prover o pagamento de benefícios de caráter previdenciário, observadas as especificidades previstas nesta Lei Complementar.

14.22. Resta evidente que pelas suas condições específicas, o Plano Itaú Vida e Previdência não podem ser considerados como um plano de previdência complementar privada, conforme foi bem enfatizado pela fiscalização, mas sim, um meio indireto utilizado pela empresa para oferecer vantagens econômicas a seus empregados de nítida natureza remuneratória em contraprestação aos serviços prestados, portanto, no caso em comento, a natureza jurídica da Previdência Privada restou maculada.

14.23. Ora, um contrato de previdência complementar instituído pela empresa em favor de seus empregados, visa garantir a complementação da aposentadoria e outros benefícios ao trabalhador e, portanto, pressupõe duração no tempo e que ambos, empresa e empregados, devam contribuir ao longo deste tempo, embora não necessariamente na mesma proporção.

14.24. Não têm cabimento excluir da incidência de contribuições previdenciárias os valores pagos visando à instituição de um plano de previdência complementar, onde houve apenas desembolsos da empresa com resgates efetuados pelos beneficiados em período tão curto. O legislador ao excluir da base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social os valores referentes aos aportes feitos pela empresa a plano de previdência privada a favor de seus funcionários, teve como objetivo incentivar a prática da previdência privada com todas as suas repercussões econômico-sociais (segurança social do trabalhador, poupança interna, fontes de investimento etc).

14.25. Observa-se que o argumento da Impugnante de que a natureza jurídica da verba não decorre da sua contabilização não acarreta qualquer reparo no lançamento, tendo em vista que é nítida a natureza remuneratória de tais pagamentos e, como tal, passíveis de incidência das contribuições previdenciárias.

14.26. Quanto à contabilização temos que na verificação dos lançamentos contábeis a Fiscalização ao analisar a contabilidade da empresa, verificou na conta 24340023 que os valores pagos pela empresa através de aporte em previdência privada foram contabilizados, pela própria empresa, como Bônus a Pagar com históricos dos lançamentos: "PAGAMENTOS DE BÔNUS ANUAL / PAGAMENTO DE CPP ANUAL / PAGTO SIGN UP / BONUS CPP", ora, fosse sua contabilidade fundamentada em documentação idônea poderia fazer prova a seu favor, como não é a prova foi a desfavor da Impugnante. A contabilidade só faz prova a seu favor desde que fundamentada em documentação idônea (outros subsídios) nos termos do Código Civil:

"Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios."

14.27. Cumpre frisar que na defesa não foram apresentados quaisquer documentos/esclarecimentos adicionais, capazes de elidir os levantamentos. Diante do exposto, no caso concreto, ao contrário do que afirma a Defendente, não foram demonstrados todos os requisitos necessários capaz de ilidir o lançamento.

14.28. Como já foram acima exaustivamente enfatizados, os pagamentos que transitaram por meio do plano de previdência complementar (seguradora Itaú Vida e Previdência), feitos a apenas funcionários com cargos de direção e chefias foram contabilizados em contas impróprias, sem registros em folhas de pagamento e sem o desconto do imposto de renda na fonte. Desta forma, referidos pagamentos não estão abrangidos pela hipótese de exclusão de incidência de contribuições previdenciárias previstas no art. 28, § 9 "j", da Lei 8.212/91, conforme foi acima salientado.

14.29. Os bônus pagos pela empresa aos empregados por meio do plano de previdência complementar possuem natureza remuneratória porque concedidos pelo trabalho: são retributivos pelo trabalho prestado (o empregador elegeu uma situação para premiar seus empregados, ou seja, a força de trabalho fornecida à empresa). Geram um ganho econômico e conseqüente acréscimo patrimonial aos empregados, têm natureza de

salário-de-contribuição, e somente poderiam ser afastados se estivessem nas hipóteses taxativas previstas no § 9º, do artigo 28, da Lei no 8.212/91, o que não ocorre.

14.30. Portanto, independentemente da denominação dada aos aportes creditados pela Impugnante no Plano Itaú Vida e Previdência e, logo após, resgatados pelos empregados beneficiados, não há dúvida de que, no caso em questão, houve pagamentos indiretos de remuneração aos empregados (gratificações e bônus), sob a forma de plano de previdência privada, que, evidentemente, integram o salário-de-contribuição para fins de incidência das contribuições devidas à Seguridade Social.

14.31. Ainda, a fiscalização em seu Relatório Fiscal destacou que tais pagamentos não podem ser classificados como contribuição a planos de previdência já que além de ofender à lógica previdenciária, no caso, há uma contratação firmada entre empregado e a empresa, acordando o pagamento de remuneração variável/bônus, fato este também constante da impugnação e que vem a corroborar o lançamento.

14.32. Desta forma, constatada a natureza remuneratória dos valores pagos pela empresa aos seus empregados, por meio de contrato de previdência privada com a Seguradora Itaú Vida e Previdência, na modalidade FGB (custeado somente pela empresa, através de contribuições extraordinárias de valor e frequência livres) que na realidade não atendeu aos devidos fins, a incidência das contribuições previstas no art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/91 devidas à Previdência Social sobre os valores correspondentes se impõe, razão pela qual o procedimento adotado pela Fiscalização ao efetuar o presente lançamento não merece qualquer reparo.

14.33. Quanto às alegações do Imposto de Renda na Fonte - IRRF, temos que o lançamento foi objeto de decisão em 14 de novembro de 2013, pela 3ª Turma da DRJ/SP1, Acórdão 16-52.678, que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Transcrevo parte da ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

(...)

MULTA ISOLADA. JUROS DE MORA. NÃO RETENÇÃO DO IRRF.

Pagamento de Bônus a funcionário por objetivos alcançados, por intermédio de Plano de Previdência Privado, é passível de retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte IRRF.

Cabe o lançamento da multa isolada e dos juros de mora em decorrência da constatação, após a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual da pessoa física, da não retenção do IRRF, pela empresa.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

O pagamento a beneficiários não identificados, mesmo que seja identificada a causa do pagamento, acarreta a necessidade da retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte IRRF, à alíquota de 35%.

(...)

DA SIMULAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO

15. Conforme apurado pela fiscalização, a previdência privada foi usada somente para que a empresa se esquivasse do pagamento dos impostos devidos, não tendo sido usada para o meio que foi criada, ou seja, a Previdência Privada é uma forma de seguro contratado para garantir uma renda ao seu beneficiário. O valor do prêmio é aplicado

pela entidade gestora, que com base em cálculos atuariais, determina o valor do benefício. É um sistema que acumula recursos que garantam uma renda mensal no futuro, especialmente no período em se deseja parar de trabalhar, adquire-se um plano como forma de garantir uma renda razoável ao fim de sua carreira profissional.

15.1. Destaca a Impugnante que neste plano as contribuições são livres, podendo ser efetuadas a qualquer tempo e em qualquer valor, destinando tais contribuições à cobertura de Benefícios de Renda por Sobrevivência - Renda Temporária. Do que se conclui que possui a característica de uma "conta poupança" e não de um plano de aposentadoria onde são definidas as contribuições e o tempo para resgate.

15.2. Como já nos manifestamos, a Auditora Fiscal comprovou que os beneficiários (empregados) sacavam os aportes realizados pela empresa em datas aleatórias e na maioria dos casos logo após a ocorrência dos depósitos. Ou seja, restou clara que a finalidade é a de remunerar seus empregados e não a formação de um pecúlio para a aposentadoria.

15.3. Se for legal ou não a formação deste Plano de Previdência para efeito tributário independe, foi correto o entendimento da Auditora Fiscal em fazer incidir sobre tais verbas as contribuições previdenciárias e aplicar as multas por descumprimento das obrigações acessórias.

15.4. Por outro lado, é indubitosa que a liberdade organizacional constitui direito fundamental que não pode ser negado, desde que não viole regra jurídica, toda empresa tem a liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive para fins tributários. Todavia, considerada abusiva a prática de negócios jurídicos o dever investigatório da autoridade fiscal não pode ficar amarrado a formalismos, sob pena de ser inviabilizada a verificação correta da verdade dos fatos, conforme ensina Rui Barbosa Nogueira, in Teoria do Lançamento Tributário, São Paulo, Resenha Tributária, 1977, p.109, onde afirma que:

"o dever de investigar as situações de fato e os fatos geradores impostos pela lei às autoridades fiscais exige que não capitulem, nunca, diante da obscuridade da relação de fato, devendo ser capazes até de verificá-los por avaliação".

15.5. Assim, a fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil, utilizando o seu poder-dever de investigação da realidade factual, concluiu que houve a prática de simulação de negócios jurídicos, valendo-se, para tanto, dos meios instrutórios possíveis, com o objetivo de demonstrar a verdade material em detrimento da verdade declarada.

15.6. Nesse sentido, tem-se a lição de Luciano Amaro, in Direito Tributário Brasileiro, 14ª ed., São Paulo, Saraiva, 2008, pg.238:

"O que se permite à autoridade fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade. "

15.7. No caso, a própria prática da Impugnante de fazer pagamentos de Bônus, com as características de remuneração através de Planos de Previdência, com características outras que não de Previdência Complementar, configuram as condutas já apontadas pela fiscalização, quais sejam: simulação; sonegação, fraude, dolo e má fé.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

18. AIOA DEBCAD 51.044.779-1 - CFL 34

18.1. A autuação ora em apreço foi lavrada pela Fiscalização por infração ao Art. 32, II da Lei 8.212/91, c/c art. 225, II e §§ 13 a 17 do Decreto 3.048/99 e alterações posteriores, a empresa é obrigada a lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

18.2. Foi constatado que o Contribuinte deixou de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os valores de BÔNUS e SIGN UPs pagos através de aportes em conta de previdência privada a contribuintes empregados, que são fatos geradores de contribuição previdenciária. Ocorre que tal fato foi caracterizado como dolo, assim a multa a aplicada foi agravada em duas vezes.

18.3. APLICAÇÃO DA MULTA: A infração ao disposto na Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. II, combinado com o art. 225, II, e §§ 13 a 17 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99, ou seja, deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos, sujeita o infrator à pena administrativa que corresponde à multa no valor estabelecido pelos artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212, de 24.07.91, e o art. 283, II, "a" e art. 373 do RPS, cujo valor é atualizado pela PORTARIA INTERMINISTERIAL MPS/MF Nº 15 de 10 de janeiro de 2013. O Valor da multa é de R\$ 17.173,58 (dezesete mil cento e setenta e três reais e cinquenta e oito centavos).

18.4. Com a ocorrência da circunstância agravante prevista no art. 290, II do Decreto 3.048/99, para a aplicação da multa, o valor atualizado da multa foi elevando em duas vezes, conforme disciplinam os art. 292, inciso III, combinado com o art. 290, inciso II do Decreto nº 3.048/1999. Assim a aplicação da multa é de duas vezes o valor mínimo: $2 \times 17.173,58 = R\$ 34.347,16$. Portanto a multa aplicada importou em R\$ 34.347,16.

18.5. Neste sentido, a multa aplicada no Auto de Infração, ora em análise, caracteriza-se como penalidade imposta em virtude de descumprimento da obrigação acessória. Cabe salientar que para cada infração cometida, ou seja, para cada descumprimento de obrigação acessória prevista na Lei, a própria legislação prevê uma autuação, com a aplicação da multa (penalidade) correspondente.

18.6. O presente Auto-de-Infração foi regularmente lavrado em virtude de descumprimento de obrigação acessória estabelecida em lei, tendo em vista a existência de previsão legal criando a obrigatoriedade da empresa de apresentar ao Fisco todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do mesmo, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização, conforme preceitua o artigo 32, II, da Lei 8.212/91, cujo teor transcrevo a seguir

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

18.7. Por sua vez o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, complementa, delineando a forma que deve ser observada para o cumprimento do dispositivo legal, conforme disposto no seu art. 225, inciso II e §§ 13 a 17, a saber:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

§ 13. Os lançamentos de que trata o inciso II do caput, devidamente escriturados nos livros Diário e Razão, serão exigidos pela fiscalização após noventa dias contados da ocorrência dos fatos geradores das contribuições, devendo, obrigatoriamente:

I - atender ao princípio contábil do regime de competência; e

II - registrar, em contas individualizadas, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias de forma a identificar, clara e precisamente, as rubricas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição, bem como as contribuições descontadas do segurado, as da empresa e os totais recolhidos, por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços.

§14. A empresa deverá manter à disposição da fiscalização os códigos ou abreviaturas que identifiquem as respectivas rubricas utilizadas na elaboração da folha de pagamento, bem como os utilizados na escrituração contábil.

§ 15. A exigência prevista no inciso II do caput não desobriga a empresa do cumprimento das demais normas legais e regulamentares referentes à escrituração contábil.

§16. São desobrigadas de apresentação de escrituração contábil: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

I - o pequeno comerciante, nas condições estabelecidas pelo Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, e seu Regulamento;

II - a pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, de acordo com a legislação tributária federal, desde que mantenha a escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário; e

III - a pessoa jurídica que optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, desde que mantenha escrituração do Livro Caixa e Livro de Registro de Inventário.

§ 17. A empresa, agência ou sucursal estabelecida no exterior deverá apresentar os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações referidas neste artigo à sua congênere no Brasil, observada a solidariedade de que trata o art.

222

DAS CIRCUNSTÂNCIAS AGRAVANTES DA PENALIDADE

DECRETO nº 3.048/99

(...)

Art.290. Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:

- I - tentado subornar servidor dos órgãos competentes;
- II - agido com dolo, fraude ou má-fé;
- III - desacatado, no ato da ação fiscal, o agente da fiscalização;
- IV - obstado a ação da fiscalização; ou
- V - incorrido em reincidência.

Parágrafo único. Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior. (Alterado pelo Decreto nº 6.032 - de 1º/2/2007 -DOU DE 2/2/2007) grifei.

Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

- I - na ausência de agravantes, serão aplicadas nos valores mínimos estabelecidos nos incisos I e II e no § 3º do art. 283 e nos arts. 286 e 288, conforme o caso;
- II - as agravantes dos incisos I e II do art. 290 elevam a multa em três vezes;
- III - as agravantes dos incisos III e IV do art. 290 elevam a multa em duas vezes;
- IV - a agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos no caput dos arts. 283 e 286, conforme o caso; e
- V - (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009)grifei.

18.8. Restou claro que a gradação da multa é decorrente da Legislação como também em relação a ocorrência da infração, assim, constatada a ocorrência de infração a dispositivo do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, a Fiscalização lavrou o presente auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

18.9. Observa-se que para o tipo de infração em apreço a multa é fixa, ou seja, independe do número de informações ou esclarecimentos não prestados, nem é modificada em razão da quantidade de competências envolvidas.

19. AIOA - DEBCAD 51.044.778-3 - CFL 30

19.1. A autuação ora em apreço foi lavrada pela Fiscalização por infração ao Art. 32, I da Lei 8.212/91, c/c art. 225, I e parágrafo 9º do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99, por deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a segurados a seu serviço, a empresa é obrigada a preparar folhas de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e das pagas ou devidas aos contribuintes individuais, a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB.

19.2. O Relatório Fiscal relata de forma circunstanciada sobre o procedimento fiscal; os termos lavrados no decorrer da ação fiscal; os esclarecimentos não apresentados pela empresa; os lançamentos contábeis efetuados em desacordo com a legislação previdenciária; as remunerações omitidas nas folhas de pagamento.

19.3. Restou constatado que o Contribuinte deixou de incluir nas folhas de pagamentos os valores de BÔNUS e SIGN UPs pagos através de aportes em conta de previdência privada a contribuintes empregados, que são fatos geradores de contribuição previdenciária. Ocorre que tal fato foi caracterizado como dolo, assim a multa a aplicada foi agravada em duas vezes.

19.4. Os segurados que não foram incluídos nas folhas de pagamento da empresa constam da Planilha PREVIDENCIA PRIVADA BIOSEV (DOC 05), nos meses fiscalizados, janeiro 2008 a dezembro de 2010. Estes segurados receberam remuneração disfarçada como aportes em previdência privada. Assim, a empresa deixou de incluir parte da remuneração nas folhas de pagamento como meio de não oferecer tal verba a tributação.

19.5. DA APLICAÇÃO DA MULTA: A infração ao disposto na Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 32, inc. I, combinado com o art. 225, I e § 9º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99, de deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e, das pagas ou devidas aos contribuintes individuais, a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB, sujeita o infrator à pena administrativa que corresponde à multa no valor estabelecido pelos artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212/91 e o art. 283, I, "a" e art. 373 do RPS, cujo valor foi atualizado pela PORTARIA INTERMINISTERIAL MPS/MF Nº 15 de 10 de Janeiro de 2013. O valor atualizado pela portaria citada acima corresponde a R\$ 1.717,38.

19.6. Com a ocorrência da circunstância agravante prevista no art. 290, II do Decreto 3.048/99, para a aplicação da multa, o valor atualizado da multa foi elevando em duas vezes, conforme disciplinam os art. 292, inciso III, combinado com o art. 290, inciso II do Decreto nº 3.048/1999. Assim a aplicação da multa é de duas vezes o valor mínimo: 2 x 2 x R\$ 1.717,38 = R\$ 3.434,76. Portanto a multa aplicada importou em R\$ 3.434,76.

19.7. Neste sentido, a multa aplicada no Auto de Infração, ora em análise, caracteriza-se como penalidade imposta em virtude de descumprimento da obrigação acessória. Como já mencionado para cada infração cometida, ou seja, para cada descumprimento de obrigação acessória prevista na Lei, a própria legislação prevê uma autuação, com a aplicação da multa (penalidade) correspondente.

19.7. O presente Auto de Infração foi regularmente lavrado em virtude de descumprimento de obrigação acessória estabelecida em lei, quanto à obrigatoriedade da empresa de elaborar folhas de pagamento contendo todas as remunerações pagas ou creditadas aos segurados a seu serviço e de acordo com os padrões e normas estabelecidos, conforme preceitua o artigo 32, inciso I, da Lei 8.212/91, cujo teor transcreve-se a seguir:

Lei nº 8.212/91:

Art. 32...

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social; "(grifamos)

(...)

19.9. Por outro lado, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, dispõe, em seu art. 225, I e § 9º:

Art.225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos

(...)

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II- agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/1999)

III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

V -indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

19.10. . Restou claro que a gradação da multa é decorrente da Legislação como também em relação a ocorrência da infração, assim, constatada a ocorrência de infração a dispositivo do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, a Fiscalização lavrou o presente auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.

19.11. Observa-se que para o tipo de infração em apreço a multa é fixa, ou seja, independe do número de informações ou esclarecimentos não prestados, nem é modificada em razão da quantidade de competências envolvidas.

19.12 Isto posto e das considerações que se seguem, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, ao contrário do que afirma a Impugnante, o presente lançamento não tem qualquer vício seja de nulidade.

Ainda, sobre as Multas Aplicadas.

20. A atividade da autoridade administrativa encontra-se vinculada aos dispositivos normativos vigentes, não podendo, seja no momento do lançamento, seja no julgamento, afastar sua aplicação, nos termos do artigo 116, inciso III da Lei n.º 8.112, de 11/12/1990, a seguir transcrito:

Art.116. São deveres do servidor:

(...)

III - observar as normas legais e regulamentares; (...)

20.1. A liberdade concedida aos administradores públicos, para agirem de acordo com o que julga conveniente e oportuno diante de determinada situação, não pautadas em diretrizes particulares, mas orientados para a satisfação dos direitos coletivos e respeito aos direitos individuais, no caso a discricionariedade da multa aplicada, tem-se que a mais abalizada doutrina descreve que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infralegal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante

competente, gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

20.2. Vale dizer que, uma norma emanada do órgão competente, passa a pertencer ao sistema, cabendo à autoridade administrativa tão somente velar pelo seu fiel cumprimento até que seja substituída no mundo jurídico por outra superveniente, ou por declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ou em controle difuso, neste caso, após a publicação de resolução do Senado Federal.

20.3. Uma vez positivada a norma, é dever de a autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. O lançamento é uma atividade vinculada.

RELAÇÃO DA AUTUAÇÃO RELATIVA ÀS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS COM OS AUTOS DE INFRAÇÕES REFERENTE ÀS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS

22. Cabe, ainda, salientar que para cada infração cometida, ou seja, para cada descumprimento de obrigação acessória prevista na Lei, a própria legislação prevê uma autuação, com a aplicação da multa (penalidade) correspondente. Assim, como a Empresa fiscalizada descumpriu três (03) obrigações acessórias, prevista na Lei 8.212/91 e alterações posteriores e, no RPS - Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, foram lavrados os autos de infração, relativo a essas infrações.

22.1. Na ação Fiscal também foram lavrados os autos de infração por descumprimento de obrigação principal nos Debcad(s) 51.044.777-5 que constituiu a contribuição patronal previdenciária e 51.044.776-7 que constituiu a contribuição devida aos denominados Terceiros.

22.2. Assim, além do recolhimento das contribuições previdenciárias (obrigação principal), os contribuintes em geral estão sujeitos à satisfação de determinadas obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária, dentre as quais a de apresentar a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, assim, a prática omissiva caracterizada pela não apresentação das informações em desacordo com as normas, por si só, de acordo com a lei, enseja a aplicação da penalidade, independentemente de pagamento.

22.3. Constatada a prática da infração a lavratura do AIOA - Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória se impõe, independentemente da Fiscalização constatar a ausência do recolhimento das contribuições devidas (obrigação principal). Obviamente, ao constatar que houve falta de recolhimento das contribuições devidas, a Fiscalização, além de lavar o AIOA, com a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória, também lavrará Auto de Infração Obrigação Principal - AIOP, distinto, onde serão apurados os valores devidos referentes às contribuições não recolhidas, como de fato aconteceu, no caso em questão.

22.4. Ressalta-se a existência de multas diversas para fatos geradores igualmente distintos e autônomos:

- (i) uma que guarda vinculação com a obrigação principal e decorre do não recolhimento do tributo devido no prazo de lei, aplicada em outros autos lavrados na mesma ação fiscal e que dizem respeito às obrigações principais descumpridas e,
- (ii) outra por descumprimento de obrigação acessória (a saber, uma multa específica para cada obrigação acessória), uma penalidade pecuniária que constituirá o próprio crédito tributário.

22.5. Assim, para cada infração cometida, ou seja, para cada descumprimento de obrigação acessória prevista na Lei, a própria legislação prevê uma autuação, com a

aplicação da multa (penalidade) correspondente. Assim, como a Impugnante descumpriu a obrigação acessória prevista no art. artigo 32, IV, §§ 1º e 3º, da Lei 8.212/91, foi lavrado o Auto de Infração N° 37.400.847-7; por deixar de preparar as folhas de pagamento contemplando todas as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados a serviço da empresa foi lavrado o Auto de Infração DEBCAD nº 51.044.778-3 e por deixar de lançar na contabilidade os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias foi lavrado o Auto de Infração: DEBCAD nº 51.044.779-1, todos na mesma ação fiscal, registrando-se que estes tipos de infrações seguem, necessariamente, o destino dos autos de infração que tratam da obrigação principal.

22.6. Desta forma, não restam dúvidas quanto à natureza jurídica dos pagamentos efetuados pela empresa que constituem fatos geradores de contribuições previdenciárias. Conforme ficou bem claro nos autos, não têm cabimento as alegações da empresa, não cabendo qualquer reparo ao procedimento adotado pela autoridade fiscal que, ao constatar o descumprimento de obrigação acessória prevista em lei, também, lavrou os Autos de Infração, ora em análise.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Observa-se que consta do Relatório da Fiscalização (efls. 619-660), no item 19, que:

Pode-se então verificar através dos lançamentos contábeis que os valores foram contabilizados, pela própria empresa, **como Bônus a pagar conta 24340023** (e não previdência privada a pagar). Temos como historico dos lançamentos "PAGAMENTOS DE BÔNUS ANUAL/PAGAMENTO DE CPP ANUAL/SIGN UP/BONU CPP", comprovando a tese da fiscalização de que os valores pagos pela empresa através de aporte de previdência privada são parcelas remuneratórias devendo sofrer incidência da contribuição previdenciária.

E ainda, sob o título "Da qualificação da multa de ofício", a fiscalização explica que:

A conduta sistemática e planejada de omissão de fatos geradores, por parte da BIOSEV foi constante e todo período de três anos auditados. A prática de fraude e a sonegação, enseja proteção do sistema jurídico-pen e a repressão no âmbito administrativo, com a punição gravosa de tais condutas, 'através de aumento percentual das multas de ofício, sem prejuízo das outras sanções criminais previstas na atual legislação Assim, como confirmou-se conduta de sonegação, com os institutos de simulação e dolo. Conclui-se que multa c ofício do presente levantamento deve ser QUALIFICADA/DUPLICADA alcançando o patamar de 150%.

Pelo exposto, verifica-se que a própria fiscalização afirma que os pagamentos efetuados por meio do plano de previdência, foram contabilizados pela empresa, conforme item 14.28 e 19, portanto não houve ocultação do fato gerador, conforme previsto no artigo 71 da Lei nº 4.502/64. Portanto, não cabia qualificação da multa para o caso.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. E DA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC COMO JUROS MORATÓRIOS.

A questão já está sumulada, o que é vinculante para os Conselheiros do CARF, conforme reproduzida, abaixo:

Súmula CARF nº 108

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

Do exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite