



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.725095/2012-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.429 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de setembro de 2021
Recorrente BRASILIA EMPRESA DE SEGURANCA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2007 a 31/12/2008

SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. CARTÃO DE PREMIAÇÃO.

Integra o salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, a qualquer título, ao empregado e trabalhador avulso destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a forma. Excluem-se do salário de contribuição os ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário. O pagamento de valores a título de prêmio de produtividade, por meio de cartão de premiação, integra o salário de contribuição.

REMUNERAÇÃO INDIRETA. PRÓ LABORE UTILIDADE. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. EMPRÉSTIMO A SÓCIO.

Integra o salário de contribuição a remuneração auferida pelo exercício de atividade por conta própria. Presume-se a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária quanto o contribuinte não comprova a finalidade dos gastos em favor do sócio administrador, cujos valores caracterizam remuneração indireta. Incluem-se no conceito de remuneração indireta os valores retirados, pelos sócios, de suas empresas a pretexto de empréstimo que não é liquidado nos termos contratuais.

REMUNERAÇÃO INDIRETA. PRÓ LABORE UTILIDADE. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SEGURO SAÚDE PAGO A FAMILIARES DOS SÓCIOS.

Integra o salário de contribuição a remuneração auferida pelo exercício de atividade por conta própria. Presume-se a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária quanto o contribuinte não comprova a finalidade dos gastos em favor do sócio administrador, cujos valores caracterizam remuneração indireta. Não se incluem no conceito de remuneração indireta os valores de benefícios pagos em favor de terceiros sem relação laboral com a empresa.

REMUNERAÇÃO INDIRETA. PRÓ LABORE UTILIDADE. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SEGURO SAÚDE PAGO AOS SÓCIOS.

Integra o salário de contribuição a remuneração auferida pelo exercício de atividade por conta própria. Presume-se a ocorrência do fato gerador da

contribuição previdenciária quanto o contribuinte não comprova a finalidade dos gastos em favor do sócio administrador, cujos valores caracterizam remuneração indireta. Incluem-se no conceito de remuneração indireta os valores de plano de saúde pago em favor dos sócios administradores quando o benefício não é extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

REMUNERAÇÃO INDIRETA. PRÓ LABORE UTILIDADE. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. ALMOÇOS EXECUTIVOS. COMPRA DE JOIA.

Integra o salário de contribuição a remuneração auferida pelo exercício de atividade por conta própria. Presume-se a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária quanto o contribuinte não comprova a finalidade dos gastos em favor do sócio administrador, cujos valores caracterizam remuneração indireta. Para a presunção do pagamento de pro labore indireto, cabe à Autoridade Lançadora apresentar elementos suficientes a indicar que os sócios foram os beneficiários dos gastos.

REMUNERAÇÃO INDIRETA. PRÓ LABORE UTILIDADE. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. VEÍCULOS DE USO PARTICULAR DOS SÓCIOS.

Integra o salário de contribuição a remuneração auferida pelo exercício de atividade por conta própria. Presume-se a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária quanto o contribuinte não comprova a finalidade dos gastos em favor do sócio administrador, cujos valores caracterizam remuneração indireta. Incluem-se no conceito de remuneração indireta os gastos com veículos à disposição dos sócios para uso particular.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Aplica-se a legislação inovadora quando mais benéfica ao sujeito passivo. A comparação das multas previstas na legislação, para efeito de aferição da mais benéfica, leva em conta a natureza da exação, e não a sua nomenclatura. Em se tratando de lançamento de ofício por descumprimento de obrigação acessória e principal, a aplicação da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, deve retroagir para beneficiar o contribuinte se resultar menor do que a soma das multas previstas nos artigos 32, §§ 4º e 5º, e 35, inc. II, da mesma lei.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula Carf nº 108.)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento: 1) os valores que não

foram comprovadamente destinados ao pagamento de plano de saúde dos sócios; 2) os valores pagos a título de refeições; 3) o valor pago para aquisição de joia, e 4) os valores atribuídos a depreciação, IPVA e seguro dos veículos.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Maurício Vital, Wesley Rocha, Paulo César Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Flávia Lilian Selmer Dias, Letícia Lacerda de Castro, Maurício Dalri Timm do Valle e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Tratam-se de lançamentos de contribuições previdenciárias, Debcad nºs 37.323.180-6, 37.323.181-4 e 37.323.182-2, incidentes sobre 1) remuneração indireta de empregados, caracterizada por pagamentos a título de prêmios, e 2) pró labore indireto pago a acionistas, caracterizado por, empréstimos, seguro saúde para a familiares, alimentação *in natura* em almoços executivos, compra de joia, gastos com automóvel e lancha. Tudo relativo ao período de 06/2007 a 12/2008.

O lançamento foi impugnado (e-fls. 405 a 423) e a impugnação foi considerada improcedente (e-fls. 558 a 579).

Manejou-se recurso voluntário (e-fls. 584 a 604) em que se alegou:

- a) que o pagamento de cartões de premiação, no âmbito de programa de *marketing* de incentivo à produtividade dos funcionários, não configuraria remuneração indireta paga por intermédio de terceiros;
- b) que o acordo de vontades apresentado e os registros contábeis confirmam a regularidade da operação de mútuo entre a empresa e o acionista, sendo que a alegação de não pagamento do empréstimo não seria suficiente para caracterizar os valores como pró labore;
- c) que o valor do pró labore foi definido em assembleia geral e, portanto, ainda que fosse descaracterizado o mútuo, os valores deveriam ser considerados dividendos;
- d) que o pagamento de plano de saúde para familiares dos acionistas não configura fato gerador de contribuição previdenciária;

- e) que os valores dispendidos com refeições em reuniões com clientes não poderiam ser considerados remuneração *in natura* e, ainda que o fosse, a ausência de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT não implicaria a inclusão dos valores no salário de contribuição;
- f) que a Autoridade Lançadora não provou que a aquisição de joia tenha se dado em proveito dos acionistas para que fosse considerada salário indireto;
- g) Que não foram comprovados desvios de finalidade no uso dos veículos da empresa colocados à disposição dos acionistas para que as respectivas despesas relacionadas, inclusive a depreciação, fossem considerados salário indireto;
- h) que, no cálculo da multa, deve-se aplicar a legislação mais benéfica;
- i) que não incidem juros sobre a multa de ofício aplicada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O recurso é tempestivo e dele conheço.

1 Da premiação a empregados

A Autoridade Lançadora identificou pagamentos efetuados pelo recorrente à empresa Freecard Marketing de Incentivo Ltda. destinados *a incrementar uma melhoria nos sistemas produtivos de maximização de resultados*.

Embora intimado, o contribuinte não apresentou a relação dos empregados beneficiados pelo programa, razão pela qual a base de cálculo foi arbitrada com base do valor das notas fiscais de pagamento à empresa Freecard Marketing de Incentivo Ltda., que efetuava o repasse aos empregados, descontados os valores da taxa de administração.

O relatório fiscal asseverou (e-fl. 42) que, consoante o art. 28, inc. I, da Lei nº 8.212, de 1991, todos os pagamentos decorrentes da relação de trabalho integram o salário de contribuição, ressalvadas as exceções contidas no § 9º do dispositivo, dentre as quais não está o pagamento de bonificações de incentivo à produtividade dos empregados.

O recorrente alegou que os valores pagos a título de marketing de incentivo, por não serem habituais, não integrariam o salário de contribuição dos empregados. O recorrente alegou, também, que caberia ao Fisco comprovar que os valores corresponderiam a remuneração indireta.

A forma de remuneração denominada *marketing de incentivo*, como na espécie dos autos, já foi objeto de análise pelo Carf e por esta turma, sendo que a jurisprudência assentada¹ converge no sentido de que se trata de remuneração indireta, porquanto ocorre em razão do vínculo de trabalho. Aliás, esse fato sequer foi questionado pelo recorrente, que admitiu que o programa teria como propósito estimular a produtividade dos empregados. Sendo assim, não vejo como admitir a alegação de que tais valores não integrariam o salário de contribuição. Invoco, para ilustrar, excerto do voto condutor do Acórdão nº 2301-005.197, da Conselheira Juliana Feriato:

Com relação à incidência das contribuições sociais sobre valores pagos a segurados empregados, mediante crédito em cartões de premiação denominados "flexcard", verifica-se o conceito de salário-de-contribuição no Art. 28 da Lei 8.212/1991:

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 sentença normativa;

Trata-se de um conceito amplo de remuneração para os efeitos de apuração da contribuição previdenciária, abrangendo salário, todos os componentes destinados a retribuir o trabalho, sendo que, no caso em tela, os pagamentos efetuados à título de premiações eram em pecúnia e, muitas vezes, habituais.

Portanto, abrange salário-de-contribuição todos os valores efetivamente pagos pelo Contribuinte, sendo excluído as importâncias pagas disponibilizadas no §9º do Artigo 28 da Lei 8212/91.

Registro que o Fisco se desincumbiu do ônus de provar os pagamentos à empresa contratada para administrar o plano de incentivo. Não obteve sucesso em individualizar os pagamentos a cada empregado porque o contribuinte, intimado, ocultou essa informação da Autoridade Fiscal. Essa conduta autorizou o lançamento por presunção, ao teor do § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, invertendo-se o ônus da prova para que o contribuinte pudesse afastar o caráter remuneratório dos valores pagos em decorrência do programa. Porém, o recorrente nada apresentou que infirmasse a conclusão da Autoridade Lançadora e do colegiado *a quo*. Limitou-se a apresentar contrato e faturas que comprovam a relação entre si e a empresa Freecard, fato este que já estava provado no lançamento.

Nego provimento ao recurso nessa matéria.

2 Dos gastos considerados remuneração indireta dos sócios

Compreendo que, pelo conjunto de informações dos autos, sobretudo quanto à natureza dos gastos, está-se diante de uma inobservância do princípio contábil da Entidade e, ao que tudo indica, possivelmente os sócios utilizaram a empresa para fins pessoais. Estivéssemos avaliando a dedutibilidade das despesas empresariais para efeito do Imposto de Renda de Pessoa

¹ E.g.: Ac. 9201-003.044, 9202-003.878; 9202-005.548, 9202-007.756; 2301-003.296; 2301-004.222, 2301-004.955, 2301-005.197, 2301-006.839, 2401-003.921, 2402-008.986.

Jurídica, por exemplo, caberia perquirir sobre a pertinência dos gastos para a obtenção do resultado tributável. Porém, no caso de contribuição previdenciária, a situação não é a mesma.

Nesse caso, é certo que o § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, autoriza o lançamento por presunção quando o contribuinte, intimado, deixa de apresentar documentos e informações necessárias ao lançamento direto. Mas a presunção tem que estar fundada em indícios convergentes da ocorrência do fato gerador. Situações como, por exemplo, o pagamento de aluguel, viagens, benefícios diversos em favor do segurado podem, na ausência de esclarecimentos do contribuinte, dar azo à presunção da ocorrência do fato gerador e ao arbitramento da base de cálculo do tributo, dentro de critérios razoáveis.

Assim, em se tratando de contribuição previdenciária incidente sobre remuneração indireta, ou salário utilidade, cabe à Autoridade Lançadora comprovar que o desembolso da empresa se deu, indubitavelmente, em benefício e para o usufruto do segurado, e não em favor de terceiros que não se enquadram nessa condição. Sem esse liame, ainda que seja um gasto desassociado do objeto societário, e mesmo que o contribuinte não tenha prestado os esclarecimentos solicitados, não é possível presumir a ocorrência do fato gerador.

Em outras palavras, se a empresa paga algo em benefício de um segurado e, intimada, deixa de explicar a natureza do pagamento, é lícita a presunção da ocorrência do fato gerador. Mas essa presunção requer que a Autoridade Lançadora comprove: 1) o pagamento, ainda que em forma de utilidade, e 2) que o beneficiário está contido no conceito de segurado da previdência.

Feitas essas considerações, passa-se à análise da cada desembolso apontado no lançamento.

2.1 DO EMPRÉSTIMO AO SÓCIO

A Autoridade Lançadora identificou, na contabilidade da empresa, uma saída de R\$ 150.000,00 para o sócio Mauro César Alves Lacerda, registrada em conta de empréstimo. Intimado, o recorrente apresentou contrato de mútuo (e-fl. 205), celebrado em 18/12/2008 e com vencimento em noventa dias.

Intimada a comprovar a liquidação do mútuo, a empresa declarou, por intermédio de seu contador e procurador, que não havia qualquer registro do pagamento do alegado empréstimo.

Diante do fato, a Autoridade Fiscal aplicou o inc. III do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, que estabelece que a remuneração auferida por contribuinte individual corresponde ao salário-de-contribuição, tendo em conta que Mauro César Alves Lacerda era, na ocasião, sócio administrador da empresa.

O recorrente contestou o lançamento, informando que o negócio jurídico não depende do adimplemento da obrigação, mas tão-somente do acordo de vontades. Alegou, ainda, que, mesmo que não se considerasse o empréstimo, o valor deveria ser admitido como distribuição de dividendos, que não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

O colegiado *a quo* manteve o lançamento sob os seguintes fundamentos, que admito como minhas razões de decidir (e-fls. 570 e 571):

Com base nos instrumentos contratuais de fls. 99/102 verifica-se que os sócios Mauro César Alves Lacerda e Eugênio César Alves Lacerda exerciam (antes da transformação do sujeito passivo em sociedade anônima), conjunta ou separadamente, a administração da empresa. O sujeito passivo também não refuta a informação fiscal de que, na época da ocorrência dos fatos geradores, esses sócios já exerciam essas funções e gozavam dos poderes inerentes a essa condição.

A cópia do documento, apresentado pelo contribuinte, denominado Conta Corrente Financeira (fl. 205) demonstra que, como informado pela fiscalização, o sócio gerente, Sr. Mauro César Alves Lacerda, indicado como mutuário, se comprometeu a restituir a quantia transferida em seu favor pelo contribuinte (mutuante), no prazo de noventa dias a contar do dia 18/12/2008 (data indicada como de assinatura do instrumento contratual).

Constata-se, contudo, que aquilo que seria um instrumento contratual (Conta Corrente Financeira à fl. 205) contém algumas incoerências que inviabilizam sua aptidão para comprovar a existência efetiva de uma contratação que retratasse a disponibilização de recursos financeiros a um dos sócios gerentes, a título de empréstimo, e não, a título de pró labore. Especificamente, nesse documento consta que o contribuinte, denominado mutuante, concedeu empréstimo ao sócio mutuário, pessoa física, no valor de R\$ 150.000,00, mas que tal recurso seria utilizado como capital de giro. Ora, a finalidade formalizada nesse documento à cláusula segunda é incompatível com a natureza da pessoa do mutuário (pessoa física).

A ausência de qualquer amortização do valor que foi transferido ao sócio gerente em 19/12/2008, conforme registro contábil indicado à fl. 42 do relatório fiscal, até 27/4/2012 (data da intimação para informar acerca da devolução desses valores conforme TIF nº 02 de fls. 77/80), também reforça a inaptidão do documento Conta Corrente Financeira (fl. 205) para comprovar que houve uma operação de empréstimo. Além disso, tal registro demonstra que, apesar de ter sido formalizado como um valor conferido em decorrência de empréstimo, tal valor foi vertido em favor do sócio gerente de forma gratuita e com intenção de ser uma transferência definitiva.

Por sua vez, a ausência de qualquer cláusula atinente à remuneração (juros), pelo mutuário, relativamente ao capital emprestado pelo contribuinte (uma sociedade empresária que, por definição, tem por finalidade precípua o lucro, conforme se depreende do Código Civil), aliada à situação de que o sócio favorecido tem poderes de gestão para determinar a transferência, por si só, desses recursos, e à circunstância de que em 06/2012 (mais de três anos do vencimento da obrigação de restituir formalizada no documento de fl. 205) um empréstimo que teria sido concedido em 12/2008 ainda não havia sido restituído, torna inverossímil que o valor de R\$ 150.000,00, transferido em favor do sócio, tenha a natureza de um empréstimo/financiamento conforme registrou contabilmente o contribuinte.

A autoridade administrativa fiscal possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que não reflitam a realidade, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos. Como toda prerrogativa decorre de um dever, uma vez verificado que o sujeito passivo se utiliza de simulação para esquivar-se do pagamento de tributo, o auditor fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados em detrimento da verdade jurídica aparente (formal). Dito de outra forma, uma vez evidenciada a simulação, não resta outra opção à fiscalização, a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real entre a empresa e seus trabalhadores.

Portanto, não podem prosperar as alegações do impugnante no sentido de que por ter efetuado o registro contábil de uma operação de empréstimo/mútuo em sua contabilidade, utilizando-se da conta “Empréstimos concedidos” e por ter apresentado o que seria um instrumento contratual (documento de fl. 205), haveria idoneidade no lançamento contábil e que essa situação, comprovaria, por si só, a natureza da operação em comento, nada tendo a ver com pagamento de pró-labore.

Por todas essas razões, considerando-se que o contribuinte não juntou aos autos qualquer elemento capaz de contradizer as conclusões fiscais, e tendo em vista o disposto na Lei nº 8.212/1991, artigos 22 e 28, tem-se que agiu corretamente a fiscalização ao considerar tal valor, formalizado como empréstimo, como pagamento de pró-labore do sócio administrador.

Nessa condição tal valor deveria ter sido declarado por meio de GFIP e as respectivas contribuições deveriam ter sido recolhidas em época própria. O que, conforme relato fiscal não refutado pelo impugnante, não ocorreu.

Esclareça-se que, de fato, como alega o impugnante, a existência de negócio jurídico não é condicionada a posterior adimplemento da obrigação. Contudo, no presente caso, as circunstâncias expostas e a inaptidão do elemento trazido para comprovar a existência do negócio jurídico indicado pelo impugnante como necessário ao surgimento da transferência dos recursos ao sócio (documento de fl. 205), leva à conclusão de que, na realidade, o valor representa remuneração de sócio gerente formalizada com natureza distinta.

Quanto à alegação do contribuinte de que o pagamento de toda a importância que ultrapassasse o convencionado pelas Assembleias Gerais acerca de pró-labore representaria na realidade distribuição de dividendos, tem-se que ela está desamparada de fundamentos fáticos e jurídicos.

O que determina a distribuição de dividendos, nos termos da legislação societária, é a existência de lucros a distribuir, e não, a suposição, como quer o impugnante, de que todo e qualquer valor que ultrapassasse os limites dados pela decisão societária acerca da remuneração de seus sócios que exercem a administração signifique distribuição de dividendos/lucros.

Ressalte-se, ainda, que na época da ocorrência dos fatos geradores, conforme se depreende dos documentos juntados às fls. 98/102, era desnecessária deliberação de acionistas em Assembleia Geral, já que o contribuinte era uma sociedade limitada no período considerado pela fiscalização.

Em síntese, tanto a Autoridade Lançadora quanto o colegiado antecedente não admitiram a prova apresentada pelo contribuinte, consistente em um singelíssimo contrato de mútuo (e-fl. 205) que sequer previu a remuneração do empréstimo.

Entendo de forma igual. O contrato foi celebrado em 18/12/2008, com vencimento em noventa dias, e, quando da ação fiscal, que foi concluída em 21/06/2012 (e-fl. 97), não havia qualquer evidência da liquidação do alegado mútuo. Em 31/05/2012, o contador e procurador da empresa admitiu que não havia registro algum do pagamento (e-fls. 385 a 388). Ora, a essência de um empréstimo é o seu pagamento, é isso que o difere de uma liberalidade. Some-se a isso o fato de que não constam testemunhas no contrato, o que, por si só, ao meu ver, torna a prova imprestável diante dos indícios de que o negócio não ocorreu nas condições alegadas pelo recorrente, mas tratou-se de verdadeira remuneração do então sócio administrador.

Quanto à alegação de que o valor deveria ser considerado distribuição de lucros, o recorrente não juntou prova alguma que pudesse sustentá-la. Não há registro contábil da

existência de lucro distribuível, nos termos da cláusula 14ª do contrato social (e-fl. 101), e não foi apresentada a declaração de Imposto de Renda da empresa com a informação dessa alegada distribuição.

Afastadas as hipóteses do empréstimo e da distribuição de lucros, percebo, que está correta a presunção da ocorrência do fato gerador, porquanto houve um pagamento ao sócio administrador que, nessa condição, é segurado obrigatório da previdência social.

Nego, pois, provimento ao recurso na matéria.

2.2 DO SEGURO SAÚDE PAGO AOS SÓCIOS E SEUS FAMILIARES

A Autoridade Lançadora identificou o pagamento de seguro saúde a familiares dos sócios.

O contribuinte, por sua vez, alegou que se tratavam de pessoas sem vínculo algum com a empresa e que, portanto, pagamentos em favor delas não poderiam ser considerados fatos geradores de contribuição previdenciária.

O colegiado antecedente assim se pronunciou sobre a questão:

Constata-se, com base nas cópias dos documentos de caixa, por exemplo, aquele à fl. 209, que os valores desembolsados pelo contribuinte com seguro saúde se referem aos sócios administradores, cônjuge e filhos desses sócios (em consonância com a informação prestada pelo preposto da empresa, contador, Sr. Nilvand Messias de Almeida). Verifica-se, nesse caso, que os sobrenomes dos favorecidos indicam que um deles (Davidson Machado de Moraes) é parente da cônjuge de um dos sócios (Tatiana Soares de Moraes Lacerda) e que outro favorecido (Rosângela Alves Lacerda) é parente de ambos sócios.

O próprio impugnante, em sua defesa, admite ter custeado planos de saúde para os familiares dos sócios gerentes, alegando, em síntese, que pelo fato dos beneficiários não terem qualquer relação com a empresa, as despesas com eles não seriam fatos geradores de contribuições previdenciárias, na medida em que não poderiam ser consideradas remuneração dos beneficiários.

De fato, tais valores não poderiam ser considerados remuneração dos beneficiários sem vínculo com a empresa. Contudo, confundiu-se o impugnante, pois se nota que a fiscalização não considerou tais despesas como remuneração dos beneficiários, mas dos sócios gerentes.

A conclusão fiscal não poderia ser diversa, porque quando o contribuinte arca com os custos de benefícios em favor da parentela de seus sócios gerentes, o que ocorre é a remuneração desses sócios, que deixam de desembolsar recursos próprios para custear o plano de saúde de seus familiares.

Entendo que, neste caso, cabe razão ao recorrente.

A legislação previdenciária não autoriza a presunção de que os valores dispendidos pela empresa em favor de terceiros, sejam eles parentes ou não dos sócios, poderiam ser enquadrados no conceito de salário de contribuição dos sócios, simplesmente porque não haveria, nesse caso, contraprestação laboral, o que exclui os beneficiários do conceito de segurado da previdência social em relação a esses fatos.

A alegação de que, ao custear o plano de saúde dos familiares dos sócios, a empresa estaria arcando com gastos que seriam de responsabilidade dos próprios sócios carece, ao meu ver, de comprovação. Não há, no autos, nenhuma informação de que os beneficiários do plano de saúde fossem dependentes dos sócios, embora fossem parentes. Também não consta nenhum instrumento que tivesse atribuído essa obrigação aos sócios, de forma que os pagamentos pudessem corresponder ao resgate dessas obrigações e, aí sim, ser considerados remuneração dos próprios sócios.

Nessa circunstância, não há lógica em se presumir que os pagamentos teriam ocorrido em benefício dos sócios e corresponderia, pois, a pró labore indireto. Vejo ao contrário, pagamentos dessa natureza, que em nada contribuem para a persecução do objeto social da empresa, estão, em última análise, a prejudicar os próprios sócios, na medida em que reduzem o resultado empresarial. Sem a prova, ou mesmo indícios contundentes, de que o benefício se deu em favor dos sócios, não há como presumir a ocorrência do fato gerador.

Observe, entretanto, que nas duas apólices juntadas pela Autoridade Fiscal (e-fls. 209 e 210) constam pagamentos de seguro saúde diretamente em favor dos sócios Mauro César Alves Lacerda e Eugênio César Alves Lacerda, respectivamente nos montantes de R\$ R\$ 1.870,74 e R\$ 1.303,66. Neste caso, considerando que a empresa, embora intimada, não comprovou que o seguro se estendia a todos os seus empregados e dirigentes, nos termos da alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, os valores pagos em benefício dos sócios integram o salário-de-contribuição.

Dou provimento parcial ao recurso na matéria para excluir da base de cálculo do lançamento os valores que não foram comprovadamente destinados ao pagamento de plano de saúde dos sócios.

2.3 DOS ALMOÇOS EXECUTIVOS

A Autoridade Lançadora entendeu que, diante da falta de esclarecimentos solicitados ao contribuinte, os gastos contabilizados como refeições feitas em restaurantes caros, inclusive aos finais de semana, equivaleriam a salário utilidade em favor dos sócios da empresa. Entendeu também que, por não haver inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, não haveria como excluí-los da base de cálculo da contribuição previdenciária.

O acórdão recorrido manteve o mesmo entendimento.

O recorrente sustentou que os gastos estariam relacionados a almoços executivos com clientes ou com potenciais clientes.

Entendo que se está, mais uma vez, diante de uma situação desprovida de provas nos autos. É certo que houve o pagamento das refeições, inclusive em finais de semana, e também é certo que os restaurantes são estabelecimentos de padrão elevado em Brasília. Reconheço a dificuldade de se comprovar a natureza e finalidade das refeições, mas entendo que, neste caso, caberia à Autoridade Lançadora fazer a prova.

A alegação do contribuinte de que se trataram de almoços executivos também é de difícil comprovação, porquanto não é comum, tampouco obrigatório, que as empresas registrem,

nas notas fiscais de restaurantes, os nomes dos comensais e os motivos das refeições. Sabe-se que os gastos com clientes, o que pode incluir refeições, são um meio importante e usual de se estabelecer negócios; portanto, a alegação do contribuinte me parece absolutamente razoável.

Caberia, pois, ao Fisco, ao meu ver, afastar essa possibilidade e comprovar que as refeições se deram apenas para o deleite dos sócios. Aliás, a Autoridade Fiscal sequer juntou provas de que os sócios teriam participado dos eventos e, por conseguinte, se beneficiado dos gastos.

Mais uma vez, entendo que não há indícios sólidos a permitir a presunção da ocorrência do fato gerador.

Dou provimento ao recurso na matéria.

2.4 DA JOIA

A Autoridade Lançadora interpretou, diante da falta de esclarecimentos do contribuinte, que a joia adquirida em 26/12/2007 e registrada na contabilidade da empresa seria remuneração indireta dos sócios da empresa.

O colegiado antecedente manteve o mesmo entendimento.

O recorrente alegou que não se provou, nos autos, que a joia teria sido adquirida em benefício dos sócios.

Observe, de pronto, que a intimação encaminhada à empresa (e-fl. 78), quando da ação fiscal, não solicitou que fosse declinada a destinação da joia adquirida, mas tão-somente que se apresentasse “documentação e esclarecimentos” sobre o fato.

Mais uma vez, em que pese o silêncio do contribuinte, percebo que a Autoridade Lançadora não se desincumbiu do dever de provar ou ao menos apresentar indícios razoáveis de que a joia teria sido adquirida em benefício de algum dos sócios. Claro que seria uma prova de difícil obtenção, mas isso não afasta a necessidade de se apontar, inequivocamente, o beneficiário da remuneração indireta. Sem essa conexão, não é possível, ao meu ver, presumir-se a ocorrência do fato gerador.

Dou provimento ao recurso na matéria.

2.5 DOS VEÍCULOS

A Autoridade Lançadora identificou, no patrimônio da empresa, o registro de vários veículos, dentre os quais os seguintes veículos de luxo:

- a) lancha Mercury motor de popa 150 optimax 2007;
- b) BMW X3 4x4 PTS 2005/2006;
- c) Mercedes-Benz C 280 Avanguard 3.0 V-6 P 2008/2009;

d) Porsche Cayenne;

e) Pajero Gabi

Intimado, o contribuinte não apresentou, dentre outras informações, as normas de uso de veículos e tampouco a finalidade de veículos de luxo, inclusive uma embarcação, para as atividades da empresa.

Em entrevista com o contador e procurador da empresa (e-fls. 385 a 388), a Autoridade Fiscal foi informada que havia controle do uso dos veículos destinados à prestação de serviços de segurança, que é a atividade da empresa. Porém, acerca dos veículos BMW X3, Mercedes-Benz C 280, VW Tiguan, Porsche Cayenne e Pajero Gabi informou apenas que eram utilizados pela diretoria. Diante disso, a Autoridade Fiscal considerou que tais veículos ficavam indiscriminadamente à disposição dos diretores e que não eram utilizados para a atividade empresarial; portanto, o uso dos veículos configuraria salário utilidade.

Na impugnação, o contribuinte alegou que os veículos eram utilizados para as finalidades da empresa, e não em benefício da diretoria.

A decisão recorrida assim estatuiu (e-fls. 574 e 575):

Constata-se, com base nos documentos juntados às fls. 70/72, fls. 77/80, fls. 81/82 e fls. 85/86, que a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar a documentação com o controle de utilização dos veículos de propriedade do contribuinte (contendo a data, quilometragem e os nomes de quem os utilizou), e a prestar esclarecimentos acerca da finalidade de seu uso e de quais pessoas poderiam conduzi-los. Por sua vez, as manifestações do contribuinte às fls. 204 e 382 demonstram a procedência das informações fiscais no sentido de que o contribuinte, não atendeu a essas intimações.

Como mencionado, constata-se, com base no instrumento do contrato social juntado às fls. 99/102, que o objeto social do contribuinte é a prestação de serviços especializados em segurança patrimonial com vigilância armada ou desarmada e a segurança eletrônica.

Os documentos juntados pela fiscalização para comprovar a disponibilização de veículos de luxo aos sócios demonstram que o tipo e o modelo dos veículos arrolados à fl. 49 são incompatíveis com o objeto social referido. Por exemplo, o documento de fl. 318/332 (contrato de arrendamento mercantil pré-fixado) indica que o fiel depositário do Porsche é o sócio gerente Eugênio Cesar A Lacerda, por esse documento pode-se perceber que o automóvel tinha um custo de R\$ 271.440,00 em 2006. O documento de fl. 344 indica que em 2008 o valor do automóvel Mercedes Bens adquirido era de R\$ 201.000,00, o documento de fl. 347 informa que o valor do BMW em 2008 era de R\$ 230.000,00, o documento de fls. 355/359 indica que o valor da Lancha Mercury era de R\$ 260.000,00.

Os documentos de fls. 318/381 corroboram a informação fiscal de que foi o contribuinte que suportou as despesas (por exemplo, licenciamento, manutenção, aquisição) com os veículos indicados à fl. 49.

O documento de fls. 385/388 corrobora a informação fiscal de que o Sr. Nilvand Messias de Almeida, contador, indicou que os veículos apontados à fl. 49 (item 32.3 do relatório fiscal) eram utilizados pela diretoria da empresa e que, apesar de existir controle de uso dos carros empregados nos serviços de segurança no período fiscalizado, provavelmente, inexistiria controle quanto à utilização dos veículos de luxo. (Grifo do original.)

O fato de existir um controle dos veículos que são utilizados pelos empregados na prestação de serviços de vigilância, de inexistir um controle dos veículos de luxo que ficam a disposição da diretoria, e de que os administradores da sociedade são os sócios, leva a conclusão de que tais administradores poderiam fazer o uso que melhor lhes aprouvesse. Tal circunstância, aliada à incompatibilidade entre o tipo/custo dos veículos arrolados à fl. 49 com o objeto social da empresa, reforça a conclusão fiscal de que a ela disponibilizava e custeava o uso desses veículos, não em favor das suas atividades, mas em benefício dos sócios.

Essas constatações corroboram as conclusões fiscais de que a empresa mantinha veículos de luxo custeados por ela para uso particular dos sócios.

Dessa feita, tendo em vista que o sujeito passivo não juntou aos autos qualquer documento que pudesse demonstrar que os veículos como o Porsche e a Lancha Mercury eram necessários e empregados nas atividades da empresa, tem-se que foi correto o procedimento fiscal ao considerar os custos com tal benefício, remuneração indireta dos sócios. Nessa condição tais despesas deveriam ter sido declaradas por meio de GFIP e as respectivas contribuições deveriam ter sido recolhidas em época própria. O que, conforme relato fiscal não refutado pelo impugnante, não ocorreu.

No recurso voluntário, o recorrente insistiu que os veículos eram utilizados para fins empresariais e que a Autoridade Fiscal não provou o desvio de finalidade no uso.

Entendo que não há como reparar o acórdão recorrido no que se refere à utilização dos veículos pelos sócios, pois os seguintes indícios apontam para essa conclusão: 1) o contribuinte se recusou a justificar a manutenção de veículos de luxo no patrimônio da empresa; 2) o contribuinte não comprovou, ou sequer alegou, alguma circunstância em que tais veículos seriam úteis para a realização do objeto social; 3) o preposto da empresa confirmou que os veículos eram de uso da diretoria, e 4) o Porsche Cayenne, cujo contrato de *leasing* foi feito em nome da empresa (e-fl. 318), tinha como depositário fiel Eugênio César A. Lacerda, sócio da empresa.

Diante desses indícios, parece-me cristalino que, embora os veículos pertençam à empresa, o uso deles era particular, configurando a remuneração em forma de utilidade. Vejo, pois, que a Autoridade Lançadora, nesse caso, comprovou tanto o pagamento dos benefícios, consistente na utilização dos veículos, quanto a condição de contribuintes individuais dos beneficiários, que são os membros da diretoria da empresa, no dizer do seu preposto.

Admitida a hipótese de remuneração indireta pelo uso dos bens, resta analisar a base de cálculo considerada pela Autoridade Lançadora. Percebo que, no aspecto quantitativo do lançamento, foram consideradas como remuneração presumida (e-fl. 51):

- a) depreciação;
- b) seguro;
- c) IPVA;
- d) estimativa do consumo de pneus;
- e) estimativa do consumo de combustíveis, e
- f) estimativa de gastos com manutenção.

Acerca da base de cálculo presumida, o recorrente alegou:

Deveria a Sra. Fiscal estabelecer um link entre as contas contábeis de combustíveis e lubrificantes, manutenção de veículos, peças e acessórios, seguros e automóveis, IPVA e demais correlatas, com os veículos considerados na autuação, de modo a concluir que a empresa incorria em gastos com manutenção, IPVA, seguros, pneus, combustível, etc., para benefício dos acionistas. Sem essa ligação, não é dado à fiscalização simplesmente estimar os gastos e interpretá-los como salário utilidade, posto que, insista-se, não há autorização legal para tanto.

Sendo assim, caso não seja excluído todo o montante indicado como salário utilidade, quanto aos veículos de uso da diretoria, que pelo menos sejam desconsiderados os gastos com IPVA, seguro, pneus, combustíveis e manutenção dos bens.

Entendo que se deve distinguir os gastos relacionados à propriedade daqueles relacionados ao usufruto dos bens. Os gastos relativos ao IPVA, ao seguro e à depreciação não ocorrem em razão do uso, mas em face da propriedade e, no caso da depreciação, decorre da obsolescência do bem. Independentemente do uso, os veículos irão depreciar com o tempo, o IPVA incidirá e o seguro será contratado para a garantia do patrimônio. O fato de os veículos serem utilizados pelos diretores, portanto, não altera esses gastos, que devem ser suportados pela proprietária dos ativos, que é a empresa.

Nesse caso, considerando que a empresa, intimada, não forneceu as informações de consumo individualizadamente por veículo, a Autoridade Lançadora estimou os gastos com base em critérios razoáveis e, ao meu ver, até mesmo conservadores, para chegar à base de cálculo presumida.

Ao contrário do que afirmou o recorrente, há autorização legal, no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, para se proceder ao lançamento de forma arbitrada quando o contribuinte não fornece as informações suficientes para a tributação direta. Obviamente, a presunção comportaria prova em contrário, que o recorrente não logrou produzir para afastar a imputação, o que poderia se dar com a comprovação, por exemplo, de que os gastos relativos ao uso dos bens teriam sido suportados pelos dirigentes, e não pela empresa.

Dou, pois, parcial provimento ao recurso na matéria para excluir do lançamento os valores decorrentes de gastos com depreciação, seguro e IPVA.

3 Da multa

A Autoridade Lançadora, em face da retroatividade benigna prevista na alínea “c” do art. 106 do Código Tributário Nacional – CTN, aplicou a multa mais benéfica ao contribuinte comparando a multa prevista no inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a soma da multa prevista no revogado inc. II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, e a multa prevista no § 5º do art. 32, da mesma lei.

O recorrente sustentou que a comparação das multas, para efeito de aplicação da retroatividade benigna, estaria incorreta. Segundo sua interpretação, em relação a este processo, a multa aplicada deveria ser comparada com as disposições da alínea “c” do inc. II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com o que prevê o inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Desse modo, a multa da legislação revogada seria sempre mais benéfica ao contribuinte.

A legislação revogada determinava que, havendo falta de pagamento e falta ou omissão na declaração, seriam aplicadas duas multas:

- a) a prevista nas alíneas “a” a “d” do inc. II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, ou seja, de 24% a 50% do valor do tributo não pago ou recolhido, relacionada ao descumprimento da obrigação principal, e
- b) a prevista no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, equivalente a 100% do valor da contribuição omitida na declaração, relacionada ao descumprimento da obrigação acessória.

Com o advento da Medida Provisória nº 449, de 2008, os dois dispositivos foram revogados. As infrações passaram a ser sancionadas da seguinte forma:

- a) havendo descumprimento de obrigação principal e acessória, aplica-se o que consta do inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que inclui, ao mesmo tempo, a sanção pelo não pagamento do tributo devido e a falta ou inexactidão da declaração, e
- b) havendo somente o descumprimento da obrigação acessória, a multa aplicável é a do art. 32-A.

No presente caso, o contribuinte descumpriu, ao mesmo tempo, as obrigações acessória e principal, como bem relatado pela Autoridade Lançadora (e-fls. 57 a 64), que demonstrou (e-fl. 63) que a aplicação da legislação revogada implicaria no lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$ 221.598,92, mais a multa por descumprimento da obrigação principal, no valor de R\$ 53.183,74, totalizando R\$ 274.782,66. Entretanto, ao se aplicar a legislação em vigor quando do lançamento, a multa pelas duas condutas infracionais seria de R\$ 166.199,19. Portanto, foi claramente aplicada a hipótese mais benéfica ao contribuinte.

Mesmo considerando as modificações no lançamento constantes deste voto, continua sendo mais favorável ao recorrente a aplicação da multa prevista no inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Nego provimento ao recurso nesta matéria.

4 Dos juros sobre a multa de ofício

Quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício, aplico o que dispõe a Súmula Carf nº 108 para negar provimento ao recurso nessa matéria:

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

Conclusão

Voto por dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento: 1) os valores que não foram comprovadamente destinados ao pagamento de plano

de saúde dos sócios; 2) os valores pagos a título de refeições; 3) o valor pago para aquisição de joia, e 4) os valores atribuídos a depreciação, IPVA e seguro dos veículos.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital