



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10860.721322/2011-81
ACÓRDÃO	2302-004.476 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPO EXPERT BRASIL FERTILIZANTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

NULIDADE DO LANÇAMENTO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. INOCORRÊNCIA.

Constatada a ausência ou insuficiência de comprovação da natureza indenizatória das verbas pagas, é válida a sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não procede a alegação de nulidade do lançamento por ausência de motivação quando os Autos de Infração estão devidamente acompanhados de Relatório Fiscal detalhado, no qual se encontram explicitados os fundamentos de fato e de direito que embasam a exigência tributária, ainda que tais fundamentos não estejam concentrados em um único documento. Inexistindo vício formal ou material no lançamento, afasta-se a preliminar de nulidade por ausência de motivação.

NULIDADE. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA. ART. 146 DO CTN.

A análise mais detida acerca do atendimento aos requisitos legais da Lei nº 10.101/2000, especialmente quanto à inexistência de critérios objetivos para pagamento da PLR, não caracteriza inovação no lançamento, mas exercício regular da atividade julgadora. Inexistindo modificação do critério jurídico originalmente adotado pela fiscalização, afasta-se a alegação de nulidade com fundamento no art. 146 do CTN.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ABRANGÊNCIA. VERBAS REMUNERATÓRIAS.

Integram o salário-de-contribuição todas as remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, salvo hipóteses expressamente excluídas em lei, cuja interpretação é restritiva.

DESPESAS DE VIAGEM E CARTÃO CORPORATIVO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVA DA REMUNERAÇÃO.

Não integram o salário-de-contribuição as despesas necessárias à prestação do trabalho quando comprovadas, afastando-se a incidência na ausência de demonstração de natureza remuneratória.

AJUDA DE CUSTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA.

A ajuda de custo somente é excluída do salário-de-contribuição quando comprovada mudança de local de trabalho e pagamento em parcela única, cabendo ao contribuinte o ônus probatório.

CAPACITAÇÃO PROFISSIONAL. AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO E UNIVERSALIDADE. INCIDÊNCIA.

A inexistência de regras formais e de comprovação de acesso universal ao benefício impede sua exclusão do salário-de-contribuição, prevalecendo a natureza remuneratória.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AUSÊNCIA DE CRITÉRIOS OBJETIVOS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA.

Pagamentos desvinculados de metas e resultados, ainda que previstos em convenção coletiva, não caracterizam PLR, configurando verba salarial sujeita à incidência.

DESPESAS COM ALUGUÉIS. SALÁRIO INDIRETO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DESLOCAMENTO. INCIDÊNCIA.

O custeio de moradia em centros urbanos, sem prova de deslocamento funcional, caracteriza remuneração indireta, integrando o salário-de-contribuição.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR ABERTA. AUSÊNCIA DE EXIGÊNCIA DE UNIVERSALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

Nos planos de previdência complementar aberta, não se exige oferta a todos os empregados, sendo lícito o direcionamento a grupos específicos, afastando a incidência quando ausente caráter remuneratório.

EMPRÉSTIMOS A EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO E RESTITUIÇÃO. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA.

Valores não comprovados como empréstimos e não restituídos configuram vantagem econômica ao empregado, caracterizando remuneração indireta.

SEGURO DE VIDA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO EM NORMA COLETIVA E UNIVERSALIDADE. INCIDÊNCIA.

O seguro de vida somente é excluído do salário-de-contribuição quando previsto em acordo coletivo e extensivo a todos os empregados, requisitos não comprovados no caso concreto.

CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. PAGAMENTOS NÃO DECLARADOS EM GFIP. INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PROVA DE QUITAÇÃO.

A apresentação genérica de GFIP e GPS não comprova o recolhimento das contribuições sobre valores omitidos, mantendo-se a exigência quanto às remunerações não declaradas.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 196. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

Deve prevalecer, o regime sancionatório vigente à época dos fatos geradores, com a aplicação das penalidades previstas no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, impondo-se a retificação do crédito tributário para adequação da multa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho – Relator

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

1.DA AUTUAÇÃO E DA IMPUGNAÇÃO

Trata-se de Recurso Voluntário, às fls. 1461/1548, interposto em face do Acórdão de Impugnação nº 14-58.596, exarado pela 10ª Turma da DRJ/RPO, em 26 de maio de 2015, às fls.1390/1422, que julgou procedente em parte a Impugnação, apresentado por COMPO DO BRASIL S.A, às fls. 237/506, contra os seguintes Autos de Infração: AI nº. 37.297.064-8 (FLS.2/26), AI nº. 37.297.065-6(FLS.27/34), AI nº. 37.297.066-4(FLS 35/56), AI nº. 37.297.067-2(FLS.57) e AI nº. 37.297.068-0(FLS.58).

1.1LANÇAMENTO FISCAL

1. Dos tributos lançados, penalidades e enquadramento legal.

Os Autos de Infração foram lavrados para a exigência de contribuições previdenciárias patronais, contribuições destinadas a terceiros (SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE, INCRA e Salário-Educação), bem como multas de ofício, em razão da suposta incidência de contribuições sobre diversas verbas pagas a empregados e contribuintes individuais.

A fiscalização entendeu que determinadas rubricas não poderiam ser excluídas da base de cálculo das contribuições, por não atenderem aos requisitos legais, enquadrando os

lançamentos, principalmente, no art. 28 da Lei nº 8.212/1991 e no Decreto nº 3.048/1999, além de legislação específica aplicável a cada verba.

2. Descrição dos fatos apurados pela fiscalização

Segundo o Relatório Fiscal, a fiscalização concluiu que a contribuinte teria efetuado pagamentos a seus empregados e a contribuintes individuais, sem a correspondente inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias, relativamente às seguintes rubricas:

- a) Vale-alimentação;
- b) Cursos para capacitação profissional;
- c) Participação nos Lucros e Resultados – PLR;
- d) Previdência privada;
- e) Seguro de vida;
- f) Despesas para viagem;
- g) Ajuda de custo;
- h) Empréstimos a empregados;
- i) Pagamentos a contribuintes individuais;
- j) Pagamentos a segurados empregados a título de aluguéis.

A autoridade fiscal consignou que não restaram comprovados, de forma suficiente, os requisitos legais necessários à exclusão dessas verbas do salário-de-contribuição, seja pela ausência de documentação idônea, seja pela inexistência de regulamentos internos, extensão dos benefícios a todos os empregados ou observância das exigências legais específicas.

1.2 DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA

Cientificada dos lançamentos fiscais, o contribuinte apresentou Impugnação Administrativa, destacando a necessidade da realização de diligências, como também, a nulidade dos Autos de Infração ou, subsidiariamente, a improcedência total ou parcial das exigências fiscais, conforme os argumentos delineados a seguir:

1) Nulidade por violação ao princípio da busca da verdade material, ao argumento de que a fiscalização teria se limitado à verificação formal da existência de pagamentos, sem análise da natureza jurídica das verbas e sem demonstração objetiva da ocorrência dos fatos geradores.

2) No mérito, alegou que as verbas correspondentes às contribuições sociais exigidas pelo fisco, possuem natureza indenizatória, assistencial ou constitucionalmente desvinculada da remuneração, razão pela qual não integram o salário-de-contribuição.

Foram objeto de controvérsia, as seguintes rubricas:

- (i) vale-alimentação/vale-refeição, concedido por meio de tíquetes, sem pagamento em pecúnia;
- (ii) despesas com cursos de capacitação profissional, custeadas pela empresa;
- (iii) participação nos lucros e resultados – PLR, instituída por convenção coletiva;
- (iv) contribuições a plano de previdência privada complementar, disponibilizado a todos os empregados;
- (v) valores creditados a empregado a título de empréstimo ou ganhos eventuais, sem habitualidade;
- (vi) seguro de vida em grupo;
- (vii) reembolso de despesas com viagens, transporte, alimentação, habitação, ligações telefônicas e despesas diversas, inclusive por meio de cartão corporativo;
- (viii) ajuda de custo paga em razão de transferência de empregados;
- (ix) pagamentos a contribuintes individuais, quanto aos quais a contribuinte afirma ter havido recolhimento prévio;
- (x) valores pagos a título de aluguel, já recolhidos;
- (xi) aplicação da multa de ofício de 75%;
- (xii) responsabilização solidária de sócios e administradores, com fundamento no art. 13 da Lei nº 8.620/1993.

A contribuinte defendeu que, quanto ao vale-alimentação, cursos de capacitação, PLR, previdência privada e seguro de vida, a legislação e a jurisprudência administrativa e judicial reconhecem a natureza não remuneratória das verbas, independentemente do atendimento a requisitos meramente formais não previstos em lei.

Sustentou, ainda, que os reembolsos de despesas e a ajuda de custo possuem caráter indenizatório, por se destinarem à execução do trabalho ou à recomposição de gastos do empregado, inexistindo habitualidade ou acréscimo patrimonial.

Quanto aos contribuintes individuais e aos valores de aluguel, alegou extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, I, do Código Tributário Nacional, em razão de recolhimento já efetuado.

No tocante à multa de ofício, afirmou ser aplicável a penalidade mais benéfica prevista na redação original do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, vigente à época dos fatos geradores.

Por fim, requereu a exclusão dos sócios e administradores do polo passivo, sob o fundamento de inexistência de prova de dolo ou excesso de poderes, bem como em razão da revogação do art. 13 da Lei nº 8.620/1993 pela Lei nº 11.941/2009.

PEDIDO DE DILIGÊNCIAS

A recorrente afirmou no bojo da Impugnação que os pagamentos realizados podem ser verificados através dos documentos anexados ao processo. No entanto, em virtude da quantidade de documentos relacionados a esse caso, requer a realização de diligência para que restem definitivamente comprovado as alegações expostas nesta impugnação, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972, apresentando os quesitos a serem respondidos na diligência.

Ao final, a Recorrente requereu que o lançamento fosse julgado improcedente, seja em razão das nulidades suscitadas, seja pela improcedência das exigências fiscais. Subsidiariamente, pleiteou a retificação do valor da multa de ofício aplicada. Protestou, ainda, pela produção de novas provas, pela realização de diligência e pela concessão de prazo de trinta dias para apresentação de impugnação complementar. Requereu, por fim, que as intimações do feito fossem dirigidas não apenas à Impugnante, mas também aos advogados subscritores da impugnação.

2. DA DECISÃO RECORRIDA

Após apreciar os seguintes Autos de Infração: AI nº. 37.297.064-8 (FLS.2/26), AI nº. 37.297.065-6(FLS.27/34), AI nº. 37.297.066-4(FLS 35/56), AI nº. 37.297.067-2(FLS.57) e AI nº. 37.297.068-0(FLS.58), o Relatório Fiscal (fls. 62/89), e a Impugnação apresentada pelo Contribuinte, às fls. 237/506, a 10ª Turma da DRJ/RPO, exarou Acórdão de Impugnação nº 14-58.596, em 26 de maio de 2015, às fls.1390/1422, que julgou procedente em parte a Impugnação.

Na decisão recorrida, a autoridade julgadora afastou as alegações de nulidade do lançamento, entendendo que o procedimento fiscal observou os requisitos legais e que não houve violação ao princípio da verdade material.

No mérito, manteve, em sua maior parte, os lançamentos efetuados, ao fundamento de que a contribuinte não comprovou o atendimento integral das exigências legais necessárias à exclusão das verbas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, reconhecendo apenas exclusões pontuais, conforme detalhado no acórdão.

Constou, ainda, que não cabe ao julgador administrativo afastar exigências tributárias sob fundamento de inconstitucionalidade, bem como foi indeferido o pedido de diligência formulado pela contribuinte.

O Acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

É vedado a autoridade julgadora afastar a aplicação de leis, decretos e atos normativos por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

DESPESAS DE VIAGEM. SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. REMUNERAÇÃO INDIRETA.

As despesas de viagem são inerentes a segurados empregados e, quando pagas a contribuintes individuais, constituem remuneração indireta.

AJUDA DE CUSTO. MUDANÇA DE LOCAL DE TRABALHO.

COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DA EMPRESA.

A ajuda de custo apenas não integra o salário-de-contribuição quando recebida em parcela única e exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do artigo 470 da CLT. Cabe a empresa o ônus da prova dos requisitos exigidos.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO IN NATURA. ATO DECLARATÓRIO Nº 3/2011. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Com fundamento no Ato Declaratório PGFN nº 3/2011, deve ser excluído do lançamento o crédito tributário relativo às contribuições incidentes sobre as parcelas de auxílio alimentação in natura fornecidas pela empresa aos seus empregados.

CURSOS DE CAPACITAÇÃO E QUALIFICAÇÃO PROFISSIONAIS.

DISPONÍVEL A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

O valor relativo a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa integra o salário de contribuição quando não disponível a todos os empregados e dirigentes.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo PROGRAMA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. EXTENSÃO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

O valor das contribuições pagas pela empresa, relativo ao programa de previdência complementar privada, integra o salário-de-contribuição, quando não extensível a todos os empregados e dirigentes.

DESPESAS COM ALUGUÉIS. SALÁRIO IN NATURA.

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.

EMPRÉSTIMO A EMPREGADOS. COMPROVAÇÃO.

A empresa pode conceder aos seus funcionários empréstimos para serem amortizados ao longo de certo lapso temporal, sendo esse desconto efetuado em folha de pagamento. Entretanto, para que esses valores não integrem o salário-de-contribuição, os mesmos devem ser comprovados, bem como realmente devolvidos à empresa.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO. DISPONÍVEL A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. PREVISÃO EM ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA.

O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho APLICAÇÃO DA PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

Em relação às penalidades previstas pela falta de recolhimento e falta de declaração das contribuições, deve ser efetuada a comparação entre as multas previstas na legislação vigente à época dos fatos geradores (artigos 32, IV, §5º e 35 da Lei nº 8.212/1991) e a legislação atual (artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991), esta introduzida pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009.

RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. MEDIDA ADMINISTRATIVA.

A relação dos co-responsáveis é ato meramente administrativo e informativo, não sendo capaz de, por si só, imputar responsabilidade tributária às pessoas nele relacionadas. Apenas indicam o tipo de vínculo, sua qualificação e período de atuação, com a finalidade de subsidiar a Procuradoria da Fazenda Nacional em eventual redirecionamento da execução judicial, nos termos do art. 135 do CTN.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Fls. 3 Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

INTIMAÇÃO DE PROCURADORES.

As intimações devem ser feitas no domicílio tributário fornecido pelo contribuinte à administração tributária, inexistindo previsão legal, no âmbito do processo administrativo fiscal, para que as intimações sejam encaminhadas aos seus procuradores.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

3.RECURSO VOLUNTÁRIO

COMPO DO BRASIL S.A, foi notificado da referida decisão em 07/07/2015, através de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, às fls. 1459/1460. Inconformado, em 12 de agosto de 2015, interpôs Recurso Voluntário, tempestivamente, às fls. 1461/1548, apresentando as seguintes alegações:

(i) O lançamento é totalmente nulo por óbvia falta de busca da verdade material e por consequência, carência de legalidade e razoabilidade dos atos da d. fiscalização, principalmente devido à ausência de análise dos documentos contábeis apresentados no curso da fiscalização.

(ii) A decisão proferida pela Autoridade Julgadora de 1ª instância no momento da prolação do Acórdão recorrido modificou os fundamentos legais que foram usados pelo auditor da Receita Federal do Brasil no momento da lavratura do Auto de Infração que originou o presente processo administrativo, configurando assim o instituto da alteração de critério jurídico, expressamente proibido no sistema jurídico brasileiro.

(iii) A decisão administrativa deve reconhecer que não se falar na incidência de contribuições previdenciárias no caso concreto, tendo em vista que:

(iv) Levantamentos DV: Despesas com viagens: as despesas com reembolso de “despesas para viagem” de seus funcionários e contribuintes individuais devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias (Lei nº. 8.212/91, art. 28, § 9º, “m”), eis tais despesas foram incorridas para a execução de trabalhos em locais distantes de suas residências;

(v) Levantamentos AJ e JA – Ajuda de Custo: os pagamentos efetuados a título de “Ajuda de Custo” foram feitos rigorosamente nos termos do art. 28, § 9º, “g” da Lei nº. 8.212/91, os quais foram efetuados (uma única vez) no momento da transferência de funcionários, razão pela qual tais quantias também devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias;

(vi) Levantamentos CP e PC: Capacitação Profissional: as despesas incorridas para custeio de “cursos para capacitação profissional” aos seus funcionários estariam sim excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias (Lei nº. 8.212/91, art. 28, § 9º, “t”), eis que os cursos eram disponibilizados a todos empregados da Recorrente e guardavam relação com a atividade profissional desempenhada por cada funcionário;

(vii) Levantamentos PL: Participação nos Lucros: os pagamentos efetuados a título de “PLR” foram feitos rigorosamente nos termos do art. 7º da Constituição Federal de 1988 e da Lei 10.101/00, razão pela qual tais quantias estariam sim excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias (Lei nº. 8.212/91, art. 28, § 9º, “j”);

(viii) Levantamentos AU e UA – Despesas com Aluguéis: com relação aos pagamentos efetuados aos seus segurados empregados a título de “Aluguéis”, a Recorrente comprovou que efetuou o pagamento da referida rubrica lançada na presente autuação.

(ix) Levantamentos PR e RP – Previdência Privada: a concessão de “Previdência Privada” foi feita de acordo com a legislação, razão pela qual os pagamentos feitos a este título são totalmente isentos de contribuições previdenciárias (Lei nº. 8.212/91, art. 28, § 9º, “p”);

(x) Levantamentos NC e CN – Despesas não Comprovadas: tais verbas foram ressarcidas pelos seus funcionários e que portanto tais pagamentos não caracterizam o salário de contribuição definido pela legislação.

(xi) Levantamentos EM – Empréstimo não comprovado: a operação de transferência de valores para a conta do funcionário Claus Ulrich Brakemeier a título de “empréstimo” foi realizada de forma ilegal pelo referido funcionário, razão pela qual a Recorrente não pode ser compelida ao recolhimento de contribuições previdenciárias nesse caso. E, ainda que assim não fosse, tais pagamentos se enquadrariam no conceito de ganhos não ajustados e eventuais, razão pela qual também estariam excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme disposto no § 9º do artigo 28 da Lei nº. 8.212/91;

(xii) Levantamentos SV e VS – Seguro de Vida: os pagamentos efetuados a título de “Seguro de Vida” atendem a todos os requisitos estabelecidos na legislação previdenciária, razão pela qual estariam excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme disposto no Regulamento da Previdência Social;

(xiii) Levantamentos CI – Contribuintes individuais: com relação aos pagamentos efetuados a “Contribuintes individuais”, a Recorrente esclarece que já efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, e ainda;

1)A empresa é obrigada a recolher à Seguridade Social as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

(xiv) Ainda que todos os lançamentos fossem considerados válidos, ainda assim não haveria que se falar em aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), ante à expressa limitação de 20% constante da nova redação do artigo 35, da Lei nº. 8.212/1991.

Ao final, concluiu requerendo:

I)A reforma da decisão de primeira instância administrativa proferida, a fim de julgar o presente recurso integralmente procedente, seja em virtude do acolhimento das nulidades apontadas, seja em virtude do reconhecimento da total improcedência dos lançamentos fiscais.

II)Subsidiariamente, tendo em vista que os fatos geradores da presente autuação são anteriores à edição da Lei nº. 11.941/09, requer-se, ainda, apenas em caso de não acolhimento dos argumentos acima expostos relativos à total improcedência da autuação, a retificação do valor relativo à multa de ofício imposta à Impugnante, aplicando-se o disposto no artigo 35 da Lei nº. 8.212/91.

III) Subsidiariamente, em caso de não acolhimento dos argumentos acima expostos e tendo em vista que os fatos geradores da presente autuação são posteriores à edição da Lei nº. 11.941/09, requer-se a retificação do valor relativo à multa de ofício imposta a aplicando-se a limitação da multa em 20%, nos termos da nova redação do artigo 35, da Lei nº. 8.212/1991.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Carvalho Veloso Filho**, Relator

1. ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, sendo tempestivo e tendo sido interposto por parte legítima, razão pela qual dele conheço.

2. PRELIMINARES

- **2.1 ALEGADA NULIDADE DO LANÇAMENTO POR VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL**

A empresa fiscalizada em sede de Impugnação (fls. 245), defendeu a nulidade do lançamento fiscal, pelas causas abaixo expostas:

verifica-se a ocorrência de vício material do lançamento, uma vez que a autoridade lançadora deixa de demonstrar/descrever de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar o auto de infração, guardando relação com o conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

A decisão recorrida indeferiu o pedido de nulidade em questão da seguinte forma, transcreve-se na forma literal abaixo: (e-fls.1408):

O crédito tributário foi constituído de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, havendo a autoridade lançadora

discriminado, de forma clara e precisa, no Relatório Fiscal e Anexos, os motivos de fato e de direito que fundamentaram a sua lavratura.

A Recorrente refutou (fls.1473) as afirmações da decisão recorrida, alegando que:

a presente autuação é nula, em virtude de vício material insanável, uma vez que a fiscalização não se atentou a um dos princípios básicos que devem nortear o processo administrativo fiscal, devido à ausência de zelo pela busca da verdade material.

Passo ao exame da matéria.

A constituição do crédito da seguridade social deve observar as regras previstas no art.33, § 7º, da Lei nº 8.212/91, in verbis:

LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

§ 7º O crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de lançamento, de auto de infração e de confissão de valores devidos e não recolhidos pelo contribuinte.

As contribuições sociais incidentes sobre o salário – de – contribuição, encontram-se previstas no art.11, parágrafo único, c, da Lei nº 8.212/91, in verbis:

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

O lançamento fiscal em apreço foi consubstanciado por arbitramento, com base nos § 3º e 6º do art. 33 da Lei 8.212/91, conforme Relatório Fiscal(fl.82) abaixo transcritos:

LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

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

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

Nessa perspectiva, o lançamento por arbitramento não constitui sanções, mas, método substitutivo para apuração do montante devido, não podendo basear-se em elementos destoantes da realidade.

O arbitramento não pode se constituir em pena, mas, mero critério substitutivo que a legislação difere ao Fisco, quando o contribuinte não cumpre as obrigações legais para apurar a base de cálculo tributável.

O Relatório Fiscal(fl.82), consignou, de forma expressa, que a caracterização das verbas como integrantes do salário-de-contribuição decorreu da ausência de comprovação do atendimento aos requisitos legais necessários à exclusão, bem como da inexistência ou insuficiência de documentação apta a demonstrar a natureza indenizatória ou não remuneratória dos pagamentos, tal como consta:

As contribuições apuradas são incidentes sobre:

- As remunerações dos empregados correspondentes aos valores de alimentação, capacitação profissional, despesas de viagem não comprovadas, previdência privada, seguro de vida, empréstimo e participação nos lucros fornecidos pela empresa a seus empregados, em desacordo com as legislações aplicáveis.
- As remunerações e as despesas de viagem pagas pela empresa a seus contribuintes individuais.

Tais remunerações consideradas não estão incluídas em folhas de pagamento nem informadas em GFIP - Guias de Recolhimento o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social e não foram consideradas pela empresa como integrantes do salário de contribuição.

Nesse contexto, observado o devido processo administrativo associado às falhas nos documentos apresentados pelo contribuinte, mostra-se legítimo o arbitramento, nos termos do art.148 do CTN, com a redação que segue:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Rejeita-se, portanto, a preliminar.

- **2.2 ALEGADA NULIDADE DO LANÇAMENTO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO**

A recorrente argumentou(fl.1474) que não houve apropriada motivação legal do lançamento fiscal, culminando, assim, na nulidade material insanável do Auto de Infração em análise, pelas seguintes razões:

na medida em que os motivos legal e fático se apresentam como requisitos essenciais para a própria validade do ato administrativo, ambos devem coexistir no próprio momento em que o ato é editado. Se no momento da emanção um dos dois não existe, ou não são coerentes entre si, carece o ato administrativo de motivo e, por consequência, é ilegal.

Por essa razão, o exame dos motivos do ato administrativo é um dos aspectos da sua própria legalidade.

A decisão recorrida indeferiu o pedido de nulidade em questão da seguinte forma, transcreve-se na forma literal abaixo: (e-fls.1408):

As alegações da impugnante quanto a falta de motivação do lançamento, por se tratar de matéria de mérito, serão analisadas em cada um dos tópicos a seguir.

Passo a análise da controvérsia.

Para fins de esclarecimento inicial, o Relatório Fiscal (fls. 80) expôs a fundamentação jurídica da exigência fiscal em exame, nos exatos termos:

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Alicerçam o presente lançamento fiscal, além dos dispositivos legais constantes do anexo “Fundamentação Legal do Débito – FLD”, os dispositivos legais e normativos a seguir transcritos:

A Constituição Federal, em seu art. 201, § 11, determina que os ganhos habituais empregado, a qualquer título, sejam incorporados ao salário do para efeito de contribuição previdenciária.

Em consonância com o preceito constitucional, a Lei n.º 8.212/91 dispôs, em seu art. 28, inciso I, que os ganhos habituais sob a forma de utilidades integram o salário-de contribuição. As parcelas não integrantes do salário-de-contribuição, isto é, as exceções à regra geral, foram arroladas exhaustivamente no § 9º, figurando entre elas, na alínea “t”:

t) ““o valor relativo a plano educacional que vise a educação básica nos termos do art.21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo ” (os grifos não pertencem ao original).” 16.2.1 O art. 214 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, assim dispõe:

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

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

(...)

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

V - as importâncias recebidas a título de: (...)

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

Nos termos da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, os abonos pagos pelo empregador integram o conceito de salário. Eis o que estabelece o §1º do art. 457, da CLT:

“Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§1º Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.” 16.2.3 A Instrução Normativa RFB nº 971/2009 em seu Art. 57 assim dispõe:

Art. 971. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

I - o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam 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, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa;

.....
.....

§ 4º Caracterizam o pagamento de remuneração ou retribuição:

a moradia, a alimentação, o vestuário e outras prestações in natura fornecidas ao segurado empregado ou ao contribuinte individual, observado o disposto no art. 58.

Da análise dos dispositivos legais e regulamentares acima transcritos, conclui-se que "os ganhos eventuais e os abonos" só não integram o salário de contribuição quando existir lei que expressamente os desvincule do salário. Por conseguinte, na ausência de dispositivo de lei ordinária que desvincule expressamente tais ganhos do salário, a sua integração ao salário-de contribuição é inquestionável.

Procedemos ao arbitramento da remuneração dos empregados incluídas nos levantamentos: AL e LA, AU e UA, CP e PC, PR e RP, NC e CN, SV e VS e EM com base nos valores de despesas pagas aos mesmos. Tal procedimento foi utilizado uma vez que os valores foram oriundos de documentos escriturados em contas contábeis não próprias de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

19 Alicerçam o arbitramento os § 3º e 6º do art. 33 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941 de 27/05/2009, abaixo transcritos:

“Art. 33

Parágrafo 3º - Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e o Departamento da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida.

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

Nesse prisma, o Relatório Fiscal que integra os Autos de Infrações, contém todos os dados necessários para a perfeita compreensão das causas de fato e de direito, do período e da dimensão da obrigação imputada ao contribuinte, inexistindo vício formal, nos termos do art.10, do Decreto 70.235/72, vejamos:

DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 20 (vinte) dias úteis; (Redação dada pela Lei Complementar nº 227, de 2026)

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Em outras palavras, os Autos de Infração foram acompanhados de Relatório Fiscal minucioso, no qual se descrevem, de forma detalhada, os fatos apurados, as rubricas analisadas, os critérios de apuração adotados e os fundamentos que conduziram ao enquadramento das verbas como integrantes do salário-de-contribuição.

A motivação do lançamento encontra-se distribuída entre os Autos de Infração e o Relatório Fiscal que os instrui, não se exigindo que todos os fundamentos estejam concentrados em um único documento.

Ademais, a própria apresentação de Impugnação detalhada pela contribuinte demonstra que houve plena compreensão das razões do lançamento, inexistindo qualquer prejuízo ao direito de defesa.

Inexistente, portanto, vício de motivação apto a ensejar a nulidade do lançamento.

Afasto a preliminar de nulidade

2.3. ALEGADA NULIDADE DA NULIDADE DO R. ACÓRDÃO DA 1ª INSTÂNCIA DEVIDO À ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO NO AUTO DE INFRAÇÃO.

A Recorrente sustenta que teria sido constatado indevida alteração do critério jurídico adotado no lançamento, especialmente quanto à rubrica de Participação nos Lucros e Resultados, conforme abaixo transcrito(fl.1478):

Inicialmente, a autuação baseava-se na ausência de programa específico de PLR, apesar de o pagamento estar previsto em Convenção Coletiva, conforme reconhecido pela própria fiscalização. No entanto, a decisão da DRJ manteve a exigência com fundamento diverso, alegando ausência de critérios objetivos na Convenção Coletiva para o pagamento de PLR, o que representa inovação vedada pelo art. 146 do CTN. Tal alteração de motivação configura novo lançamento, ato para o qual a autoridade julgadora não possui competência, conforme previsto no Regimento Interno da Receita Federal e no Decreto nº 70.235/72.

Ao analisar o auto de infração em questão, é possível inferir que, a par da fundamentação dúbia, o auditor fiscal entendeu pela incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a título de PLR, por entender que a empresa não possuía um programa específico de participação nos lucros, em discordância com o que é previsto no Artigo 2º da Lei nº 10.101/2000.

Contudo, esse não foi o entendimento da DRJ, que atuou como verdadeira autoridade lançadora e inovou no lançamento, manifestando-se em sentido contrário ao entender pela incidência de contribuições previdenciárias, pois, apesar da Convenção Coletiva de Trabalho prever o pagamento de PLR, não foram utilizados critérios para o pagamento.

Passo à apreciação da alegação da Recorrente.

Em relação ao tema em debate, o Código Tributário Nacional, dispõe balizas e garantias ao contribuinte para evitar alteração do critério jurídico originalmente adotado no auto

de infração, ao afastar o fundamento lançado pela autoridade fiscal e substituir a motivação do lançamento por novo enquadramento jurídico, sem que houvesse modificação dos fatos ou da legislação aplicável, nos termos do art.146 do CTN, in verbis:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

O dispositivo supramencionado admite interpretação no sentido de que, subsiste mudança de critério jurídico¹ quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substituindo uma interpretação por outra, sem que possa dizer que qualquer das duas seria incorreta. Também, há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, mediante a escolha de outras das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.

Contudo, não se verifica inovação ou modificação do critério jurídico originalmente adotado pela fiscalização. O que houve foi o exercício regular da atividade julgadora, com aprofundamento da análise jurídica dos fatos já descritos no Auto de Infração, sem modificação da causa de pedir ou do enquadramento essencial da exigência.

A autoridade julgadora limitou-se a examinar os argumentos apresentados na impugnação e a reafirmar a conclusão de que os valores pagos a título de PLR não atendiam aos requisitos legais para exclusão da base de cálculo das contribuições, o que não configura alteração de critério jurídico, mas mero juízo de confirmação do lançamento.

Em preliminar, afasto a alegação de nulidade, uma vez que não se verifica alteração do critério jurídico adotado no auto de infração, mas apenas reexame jurídico dos fatos nele descritos, à luz da Lei nº 10.101/2000.

Inexistente inovação na motivação do lançamento ou violação ao art. 146 do CTN, rejeito a preliminar de nulidade.

Rejeita-se, assim, também essa preliminar.

4.MÉRITO

• 4.1SALÁRIO-DE- CONTRIBUIÇÃO

A base de incidência do salário – de- contribuição atinente ao caso em debate encontra-se prevista no art. 28, I, III da lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, in verbis:

¹ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p.180.

LEI Nº 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 sentença normativa;

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;

Do dispositivo normativo citado, depreende-se que a base de cálculo da contribuição previdenciária em destaque é a folha de salários em sua totalidade, compreendendo os lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, ou seja, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social encontram-se englobados, pelo conceito de salário- de - contribuição

As contribuições previdenciárias objeto do presente lançamento foram apuradas em decorrência da constatação, pela fiscalização, de pagamentos efetuados pelo sujeito passivo que não foram incluídos nas folhas de pagamento nem declarados em GFIP – Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, tampouco considerados pela empresa como integrantes do salário-de-contribuição.

O salário-de- contribuição também incidirá sobre os demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física, mesmo sem vínculo empregatício, sendo o caso dos contribuintes individuais, nos termos do art.201,§ 11, da Carta Magna:

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a:

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

As normas admitem interpretação literal no sentido de que, a base de incidência destas contribuições previdenciárias abrange as verbas decorrentes dos serviços efetivamente

prestados, como também, durante todo o lapso temporal em que o empregado esteve á disposição do empregador, conforme previsão contratual.

A expressão "total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título", incluem a remuneração básica, os incentivos salariais e as remunerações indiretas.

A remuneração básica é composta pelas verbas de natureza salarial e diz respeito ao pagamento que o empregado auferir de maneira regular, na forma do salário mensal ou na forma de salário por hora.

Os incentivos salariais que constituem os bônus, gratificações e participações nos lucros.

A remuneração indireta que incluem os benéficos oferecidos pelo empregador, que representam ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

A regra no ordenamento jurídico brasileiro, importa na tributação de toda verba devida ao empregado, com exceção daquela que o legislador excluir do campo de incidência tributária.

No campo específico do salário-de- contribuição, a regra de excepcionalidade encontra-se prevista no art.28, § 9º da Lei 8.212/91, in verbis:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição

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

- 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) os abonos de férias não excedentes aos limites da legislação trabalhista;
- 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) a importância recebida a título de aviso prévio indenizado, férias indenizadas, indenização por tempo de serviço e indenização a que se refere o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

- e) as importâncias: 14 (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)
1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)
 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; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)
 3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)
 4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)
 5. recebidas a título de incentivo à demissão; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 1997)
 6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).
 7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).
 8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Incluído 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; (Incluído 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 recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado;
- 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;
- h) as diárias para viagens; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)
- 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)

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)

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, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

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) (Vide Medida Provisória nº 1.116, de 2022)

t) o valor relativo a plano educacional que vise ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; 15 (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

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; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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

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

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

z) os prêmios e os abonos. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

aa) os valores recebidos a título de bolsa-atleta, em conformidade com a Lei nº 10.891, de 9 de julho de 2004. (Incluído pela Lei nº 13.756, de 2018)

§ 10. Considera-se salário-de-contribuição, para o segurado empregado e trabalhador avulso, na condição prevista no § 5º do art. 12, a remuneração efetivamente auferida na entidade sindical ou empresa de origem. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

§ 11. Considera-se remuneração do contribuinte individual que trabalha como condutor autônomo de veículo rodoviário, como auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, em automóvel cedido em regime de colaboração, nos termos da Lei nº 6.094, de 30 de agosto de 1974, como operador de trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados, o montante correspondente a 20% (vinte por cento) do valor bruto do frete, carreto, transporte de passageiros ou do serviço prestado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º.

É importante destacar que, nos termos do art.111 do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção.

Portanto, o art.111, II, do CTN, determina que para se excluir da regra de incidência as verbas em discussão, é forçoso a aplicação rigorosa dos termos da norma de exceção, visto que,

as parcelas integrantes do art.28, § 9º, quando pagas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo de contribuições para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações cabíveis.

Na mesma linha de raciocínio, a exclusão de determinadas verbas auferidas pelos empregados ou contribuintes individuais referentes aos salários de contribuição tem como vetor interpretativo a identificação de natureza indenizatória da verba ou de seu pagamento com a finalidade de viabilizar a prestação laboral, e não como retribuição pelo trabalho.

Segundo o auto de infração, as exigências recaem, de um lado, sobre valores pagos a empregados a título de alimentação, capacitação profissional, despesas de viagem não comprovadas, previdência privada, seguro de vida, empréstimos e participação nos lucros, entendidos pela autoridade fiscal como remuneração em desacordo com a legislação previdenciária aplicável. De outro lado, alcançam remunerações e despesas de viagem pagas a contribuintes individuais, igualmente não informadas nas obrigações acessórias correspondentes.

Em razão de tais valores terem sido registrados em contas contábeis consideradas impróprias para fatos geradores de contribuições previdenciárias, a fiscalização procedeu ao arbitramento das remunerações dos segurados, tomando por base os montantes das despesas pagas. Tal procedimento foi justificado pela suposta incompatibilidade entre a escrituração contábil e o movimento real de remuneração dos segurados.

O arbitramento foi fundamentado nos §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, que autorizam a apuração indireta das contribuições quando constatada a apresentação deficiente de documentos ou quando a contabilidade não refletir adequadamente a realidade dos fatos geradores, atribuindo-se à empresa o ônus da prova em contrário.

Registra-se, ainda, que as Guias da Previdência Social – GPS apresentadas pelo sujeito passivo, constantes dos sistemas informatizados, referem-se exclusivamente às contribuições incidentes sobre valores incluídos nas folhas de pagamento e declarados em GFIP. Assim, por se tratar, no presente auto de infração, de exigência relativa a valores não declarados nessas obrigações, a fiscalização entendeu desnecessária a vinculação e apropriação das referidas GPS ao lançamento efetuado.

Para a constituição do crédito tributário, foram examinados, entre outros, o contrato social e suas alterações, estatutos e atas, livros Diário e Razão, folhas de pagamento, GPS, GFIP, notas fiscais e faturas, bem como declarações prestadas pela própria empresa.

O período objeto do lançamento compreende os meses de janeiro a dezembro de 2008.

- **4.2 LEVANTAMENTOS DV NC e CN DO REEMBOLSO DE DESPESAS COM VIAGENS E DESPESAS NO CARTÃO CORPORATIVO**

As despesas de viagem têm por finalidade o custeio dos gastos necessários ao deslocamento temporário do trabalhador, bem como à sua manutenção durante o período em que se encontra fora de sua localidade habitual, quando tal deslocamento se mostra indispensável à execução das atividades laborais.

A decisão recorrida manteve a exigência fiscal referente as despesas de viagens e gastos no cartão corporativo, de acordo com os seguintes argumentos (fls.1409), vejamos:

O fato de a empresa cobrar a prestação de contas dos valores adiantados, por conta das despesas a serem feitas, e, eventualmente, a restituição daqueles que não foram comprovadamente gastos, revela a natureza ressarcitória da parcela.

Essas despesas apenas não integram o salário-de-contribuição quando fornecidas 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.

No caso em análise, a empresa efetuou o pagamento de despesas de viagem a segurados contribuintes individuais e ao segurado empregado Claus Ulrich Brakemeier.

Quanto as despesas de viagem pagas aos seguros contribuintes individuais, estas integram o salário-de-contribuição, uma vez que as despesas de viagem são inerentes a segurados empregados e, quando pagas a contribuintes individuais, constituem remuneração indireta.

Já quanto os valores contabilizados como despesas de viagem pagas ao empregado Claus Ulrich Brakemeier, estas foram consideradas pela fiscalização como parcelas integrantes do salário-de-contribuição, uma vez que não foram comprovadas pela empresa.

O recorrente alega que as despesas com viagens e despesas no cartão corporativo, foram lançadas para viabilizar o trabalho dos funcionários e não para remunerá-los, conforme os seguintes argumentos (fls.1526/1536):

A Recorrente apenas reembolsa os pagamentos de despesas da empresa e despesas efetuadas para a prestação do trabalho, tais como: ligações telefônicas, passagens aéreas, alimentação, hospedagem, táxi e demais meios de transporte e despesas, quando os trabalhos fossem realizados fora da cidade onde fora firmado o contrato de trabalho.

Importante destacar que os funcionários eram obrigados a comprovar a natureza dos gastos, por meio da apresentação de notas fiscais e comprovantes de pagamento.

Assim, eventuais despesas particulares de funcionários jamais foram e/ou serão reembolsadas pela Recorrente.

Ou seja, quaisquer despesas particulares eram e são de responsabilidade dos próprios funcionários.

Com relação às despesas incorridas no cartão corporativo utilizado pelo Sr. Claus Ulrich Brakemeier, a Recorrente esclarece que todas as despesas lançadas no referido cartão eram decorrentes de despesas com viagens para execução de trabalhos (inclusive no exterior), uma vez que tal funcionário era o Diretor Presidente da empresa.

Assim, o Sr. Claus Ulrich Brakemeier reembolsava as despesas particulares incorridas no cartão corporativo por ele utilizado. Logo, a Recorrente apenas custeava as despesas profissionais deste segurado.

A remuneração é um conjunto de retribuições pagas ao empregado, pela contraprestação do serviço prestado em razão do contrato de trabalho, ou seja, é paga pelo trabalho feito.

Logo, o fato de a Recorrente ter pago despesas relativas a passagens aéreas e uso de táxi por seus empregados e contribuintes individuais para execução do trabalho em uma localidade distante do local onde foi celebrado o contrato de trabalho não significa que estes valores devam integrar a remuneração, uma vez que tais valores são pagos para o trabalho e não pelo trabalho.

Os valores concedidos a título de transporte pela Recorrente nada mais são do que despesas para a prestação dos serviços, sobre os quais, de forma alguma, nos termos da lei, poderá haver incidência de contribuições previdenciárias.

Aliás, conforme a legislação e jurisprudência pacífica, as passagens aéreas e demais transportes fornecidos pelas empresas aos empregados e contribuintes individuais visam ao cumprimento das funções inerentes ao cargo, uma vez que o segurado irá utilizá-la para o seu trabalho em localidades distantes.

Dessa forma, o pagamento de despesas relativas a transporte não deve integrar a remuneração, de forma que não deve compor a base de cálculo para a incidência de contribuições previdenciárias.

É importante destacar, que o artigo 28, §9º, “m”, da Lei nº 8.212/1991, estabelece hipótese expressa de exclusão do salário-de-contribuição para os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado que, em razão da própria natureza da atividade exercida, necessita deslocar-se de sua residência habitual e permanecer temporariamente em outra localidade, in verbis:

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

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

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;

O recorrente, no momento da apresentação de sua Impugnação juntou aos autos, planilhas elaboradas pelos funcionários em que foram apresentadas justificativas para as despesas lançadas (vide Doc. 06 da impugnação), anexadas as Notas Fiscais ou comprovantes de pagamento correspondentes a tais despesas que sequer foram analisadas pela decisão recorrida.

No processo administrativo fiscal, vigora o princípio da verdade material, que impõe à autoridade lançadora o dever de apurar os fatos de forma completa e individualizada, não se satisfazendo com presunções genéricas ou conclusões abstratas.

O lançamento tributário deve estar amparado em prova robusta, apta a demonstrar que cada uma das rubricas autuadas efetivamente se enquadra no conceito legal de salário-de-contribuição.

No caso concreto, verifica-se que a fiscalização, embora tenha descrito genericamente a rubrica em questão alcançada pelos Autos de Infração, não logrou demonstrar, de forma individualizada, que os pagamentos realizados pela Recorrente ostentavam natureza remuneratória, tampouco que atendiam aos requisitos legais necessários à incidência das contribuições exigidas.

Portanto, afasto a incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, com a consequente exclusão dos valores da base de cálculo do lançamento.

- **4.3. AJUDA DE CUSTO**

A decisão recorrida entendeu que verbas foram pagas a título de ajuda de custo sem que tenha sido comprovada qualquer relação com a mudança de local de trabalho, integram o salário-de-contribuição, conforme os seguintes argumentos(fl.1410):

A CLT, nos termos do artigo 470, assegura aos empregados, em caso de necessidade de serviço, o direito à ajuda de custo resultante das despesas de sua transferência para localidade diversa da que resultar do contrato.

No caso em análise, a empresa efetuou o pagamento aos seus segurados empregados, Srs. Claus Ulrich Brakemeier, Antonio da Costa Júnior e Markus Durr, de verbas a título de ajuda de custo, porém não comprovou que esses pagamentos decorreram de uma efetiva mudança de local de trabalho.

A impugnante aduz em defesa que ambos os funcionários foram transferidos para localidades diversas em duas oportunidades (transferência do funcionário para localidade diversa e regresso do funcionário de localidade diversa). Contudo, novamente, ela não apresenta provas nesse sentido.

O recorrente discorda do lançamento em questão, preconizando que os pagamentos efetuados a título de “Ajuda de Custo” foram efetuados (uma única vez) no momento da transferência de funcionários para outra cidade, razão pela qual tais quantias também estariam excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme os seguintes argumentos(fl.1537):

O d. auditor fiscal entendeu, e a decisão corroborou o entendimento de que tais pagamentos seriam, na verdade, remuneração, uma vez que “nas rescisões de contratos constam os mesmos endereços residenciais informados nos Contratos de Trabalho dos Srs. Claus Ulrich Brakemeier e Antonio da Costa Junior, comprovando que não houve realmente mudança.”

Contudo, esta aferição demonstra-se completamente equivocada, uma vez que ambos os funcionários foram transferidos para localidades diversas em duas oportunidades distintas (i.e.: transferência do funcionário para localidade diversa e transferência/regresso do funcionário de localidade diversa para o local de residência de sua família).

O art. 28, §9º, “g” Lei nº 8.212/1991 considera que não integra o salário-de-contribuição a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do artigo 470 da CLT, vejamos:

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

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

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Passo a análise.

O art. 28 da Lei nº 8.212/91 define o salário de contribuição como a base de cálculo das contribuições previdenciárias, compreendendo, como regra geral, as parcelas pagas em razão do trabalho. Todavia, o próprio legislador, atento à distinção entre verbas remuneratórias e indenizatórias, estabeleceu, no § 9º, um rol de parcelas que não integram o salário de contribuição, por não representarem contraprestação pelo serviço prestado.

Nesse contexto, a alínea “g” do § 9º exclui expressamente do salário de contribuição a ajuda de custo, desde que, paga em parcela única e recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, nos termos do art. 470 da CLT.

A finalidade da norma é impedir que valores destinados a indenizar o empregado por despesas extraordinárias e transitórias, decorrentes da transferência de local de trabalho, sejam indevidamente equiparados a remuneração. Trata-se de verba de natureza indenizatória, voltada à recomposição de gastos suportados pelo trabalhador em razão de interesse exclusivo do empregador.

A exigência de pagamento em parcela única reforça o caráter não habitual da verba, afastando qualquer presunção de retribuição continuada pelo trabalho. Do mesmo modo, a vinculação da ajuda de custo à mudança de local de trabalho, conforme disciplinado no art. 470 da CLT, evidencia que o pagamento não decorre da prestação ordinária dos serviços, mas de situação excepcional e específica, imposta pela dinâmica empresarial.

Assim, a interpretação literal do dispositivo conduz à conclusão de que a ajuda de custo prevista na alínea “g” não se incorpora à remuneração, não gera acréscimo patrimonial permanente ao empregado e não se submete à incidência de contribuições previdenciárias, sob pena de violação ao princípio da legalidade tributária.

Em síntese, sempre que comprovado que a ajuda de custo foi paga em parcela única e exclusivamente em razão da mudança de local de trabalho, nos termos da legislação trabalhista, deve ser afastada sua inclusão no salário de contribuição, por expressa determinação legal.

De acordo com o Relatório Fiscal(fl.65), a empresa fiscalizada não comprovou que esses pagamentos decorreram de uma efetiva mudança de local de trabalho, vejamos:

A empresa auditada apresentou em 28/03/2011 Declaração que no seu item 7 (FP=Rubrica Ajuda de Custo esclarecer a que se refere:) “em ocasiões que o trabalhador é convidado a trabalhar em outra cidade, a empresa promove um auxílio a este colaborador, podendo ser um pagamento do frete da mudança, ou um auxílio no valor do aluguel nos primeiros meses.”.

Porém a mesma, em outra Declaração também de 28/03/2011, informou que não localizou documentos comprobatórios das mudanças dos empregados. Cópia em Anexo destas Declarações.

Nas Fichas de Registro de Empregado (FRE) destes empregados não constam quaisquer informações a respeito de transferência ou de mudança de endereço deles.

Nas rescisões de contratos constam os mesmos endereços residenciais informados nos Contratos de Trabalho dos Srs. CLAUS ULRICH BRAKEMEIER e ANTONIO DA COSTA JUNIOR, comprovando que não houve realmente a mudança, cópias em anexo.

Assim, verificamos que as verbas foram pagas a título de ajuda de custo (rubrica 077 da FP), sem que tenha sido comprovada qualquer relação com a mudança de local de trabalho. Nesta situação estes valores pagos integram o salário-de-contribuição.

Tais valores que não integraram a base de cálculo para a Previdência Social destes empregados na Folha de Pagamento e encontram-se discriminados no Anexo VII.

A controvérsia restringe-se à verificação do atendimento aos requisitos legais para o afastamento da incidência das contribuições previdenciárias, notadamente quanto à comprovação de efetiva mudança de local de trabalho, condição expressamente exigida pelo dispositivo legal invocado.

Nos termos do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, bem como em observância ao princípio da verdade material, incumbe ao sujeito passivo o ônus de comprovar os fatos constitutivos de seu direito, sobretudo quando pretende afastar a incidência tributária mediante enquadramento em hipótese legal de exclusão do salário de contribuição.

No caso concreto, a recorrente limita-se a alegar que os funcionários teriam sido transferidos para localidades diversas em duas oportunidades, a saber, a transferência para localidade distinta e o posterior regresso à localidade de origem. Todavia, não foram apresentados elementos probatórios idôneos capazes de demonstrar tais afirmações.

Com efeito, não constam dos autos documentos que comprovem a alteração formal do local de trabalho, tais como aditivos contratuais, comunicações internas, ordens de transferência, registros funcionais, comprovantes de mudança de domicílio, ou quaisquer outros meios aptos a evidenciar que os empregados tenham efetivamente mudado sua base laboral em razão de interesse do empregador, nos termos do art. 470 da CLT.

A simples alegação de deslocamentos ou de execução temporária de atividades em localidades diversas não se confunde com mudança de local de trabalho, exigida expressamente pelo art. 28, § 9º, alínea “g”, da Lei nº 8.212/91.

Para fins de exclusão do salário de contribuição, a norma exige situação objetiva, comprovada e excepcional, não bastando presunções ou afirmações desacompanhadas de prova.

Assim, ausente a comprovação de que os pagamentos decorreram de efetiva transferência do empregado, com alteração do local de trabalho, não se aperfeiçoa a hipótese legal de exclusão, permanecendo hígida a natureza remuneratória dos valores pagos, para fins previdenciários.

Não assiste razão ao recorrente.

- **4.4. CAPACITAÇÃO PROFISSIONAL**

A decisão recorrida consignou o entendimento de que, para que o benefício da capacitação profissional não integre o salário-de-contribuição, é necessária a observação de requisitos que não foram cumpridos pela autuada, especificando as seguintes falhas (fls.1412):

No caso em análise, a empresa não comprovou que o benefício estava disponível a todos os seus empregados e dirigentes.

A empresa não possui Cartilha/Regulamento/Programa dos Benefícios que defina as regras para que os empregados e dirigentes tenham acesso ao benefício de capacitação profissional. Não existindo a regulamentação não pode ser considerado que este benefício seja extensivo a todos os empregados.

A impugnante aduz em defesa a existência de uma política de pagamento do benefício, que, apesar de não escrita, estabelece que o benefício pode ser usufruído por todos os funcionários que tenham interesse nos cursos que tenham relação direta com suas atividades funcionais; e que todos os funcionários tinham conhecimento dessas regras e critérios para a concessão do benefício, desde a admissão deles na empresa.

A impugnante novamente alega, mas nada prova. O ônus da prova em relação ao cumprimento dos requisitos para fazer jus a esse benefício é da impugnante.

O recorrente entende que não há que se falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores gastos com educação dos funcionários da Recorrente, pelos seguintes motivos(fl.1483).

Mesmo que ainda fosse aplicável, resta esclarecer que apesar da Recorrente não ter uma política por escrito não constitui prova suficiente para descaracterizar a natureza do benefício.

Até mesmo porque o art. 28, §9º, “t” da Lei nº. 8.212/91 não obriga aos contribuintes formalizarem política, por escrito, para afastar a incidência de contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, cumpre a Recorrente esclarecer que a política (apesar de não escrita) estabelece que tal benefício pode ser usufruído por todos os funcionários que tenham interesse nos cursos e que tenham relação direta com suas atividades funcionais.

Assim dispõe o artigo 28, §9º, “t”, da Lei nº 8.212/1991:

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

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

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

Nesse contexto, competia à Recorrente o ônus de comprovar que os valores pagos atendiam aos requisitos legais para exclusão do salário de contribuição, o que não ocorreu. Ausente prova de que o benefício era institucionalizado e extensivo ao conjunto dos empregados, não há como afastar a presunção de natureza remuneratória.

No que se refere ao requisito de disponibilidade do benefício a todos os empregados e dirigentes, impõe-se a verificação detalhada das regras de acesso, de modo a aferir se o benefício foi efetivamente instituído de forma geral, impessoal e institucionalizada, e não concedido de maneira seletiva ou discricionária.

No caso concreto, verifica-se que a Recorrente não apresentou Cartilha, Regulamento, Programa de Benefícios ou qualquer outro normativo interno apto a demonstrar a existência de regras objetivas que assegurassem o acesso universal ao benefício de capacitação profissional. Tampouco foram juntados elementos que comprovassem a efetiva extensão do benefício ao conjunto dos empregados e dirigentes.

Incumbia à Recorrente o ônus de comprovar que os valores pagos atendiam integralmente aos requisitos legais para exclusão do salário de contribuição, o que não ocorreu. A ausência de prova quanto à institucionalização do benefício e à sua extensão a todos os empregados e dirigentes impede o enquadramento da verba na hipótese de exclusão prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/1991.

Dessa forma, não sendo possível afastar a presunção de natureza remuneratória dos valores pagos, correta a exigência fiscal ao incluí-los na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

- **4.5. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS**

A decisão recorrida manteve a exigência fiscal referente a participação nos lucros, conforme o seguinte entendimento(fl.1412):

No caso em análise, solicitada a apresentar o programa de participação nos lucros ou resultados para o exercício de 2008, a empresa apresentou declaração de que não possuía esse programa.

Em sua defesa, a impugnante aduz que o acordo de PLR foi feito mediante negociação entre a empresa e seus empregados, por meio de convenção coletiva; e que não há obrigatoriedade de criação de política específica para cada empresa contribuinte quando as regras para o pagamento de PLR já foram estabelecidas em convenção coletiva.

Contudo, ao contrário do que alega a impugnante, no item 72 da Convenção Coletiva (fls. 405), que trata especificamente sobre a participação nos lucros ou resultados, não estão previstas as regras, critérios e condições para que os empregados façam jus a participação nos lucros ou resultados da empresa.

Nesse item 72 está prevista tão-somente uma participação fixa aos empregados, no valor de R\$ 500,00, a ser paga, a critério da empresa, em duas ou uma única

parcela. Isso, porém, não corresponde a um programa de participação nos lucros ou resultados da empresa, tanto que o valor a ser pago é fixo e não guarda qualquer vinculação com qualquer resultado da empresa.

Em sua defesa, o recorrente aduz que o acordo de PLR foi feito mediante negociação entre a empresa e seus empregados, por meio de convenção coletiva; e que não há obrigatoriedade de criação de política específica para cada empresa contribuinte quando as regras para o pagamento de PLR já foram estabelecidas em convenção coletiva, questionando o lançamento, de acordo com as seguintes conclusões (fls.1491):

A legislação do PLR não pode ser tratada como um instrumento tão rígido e burocrático que inviabilize distribuição de lucros e resultados intencionada pelas empresas, nos moldes da Constituição Federal.

No caso específico da Recorrente, tendo em vista que as regras para o pagamento de PLR foram firmadas em Convenção Coletiva, resta evidente que houve a efetiva participação do sindicato e, portanto, ciência da entidade sindical, conforme acordos anexos (Doc. 03 da Impugnação).

O Superior Tribunal de Justiça aduziu que o PLR se destaca pela livre negociação (sendo certo, portanto, que os requisitos da lei são meramente exemplificativos e não obrigatórios) e também que a natureza dos pagamentos como PLR não pode ser desvirtuada em razão do formalismo exagerado do Fisco.

A decisão recorrida não merece reparos.

Não se caracteriza participação nos lucros ou resultados quando ausentes regras, critérios e condições objetivas que vinculem o pagamento aos resultados da empresa, nos termos da legislação específica.

O pagamento previsto em convenção coletiva em valor fixo, desvinculado de metas, resultados ou indicadores de desempenho, não atende aos pressupostos legais da participação nos lucros ou resultados.

A previsão convencional de pagamento obrigatório de parcela fixa aos empregados, independentemente de desempenho empresarial, caracteriza abono com natureza remuneratória, por não guardar correlação com lucros ou resultados.

Incidem contribuições sociais previdenciárias sobre valores pagos aos empregados que se destinem a retribuir o trabalho, ainda que pagos sob denominação diversa, quando ausente enquadramento legal como participação nos lucros ou resultados.

A existência de convenção coletiva não afasta a incidência tributária quando não atendidos os requisitos materiais exigidos pela legislação do PLR.

Portanto, a decisão recorrida não merece reparos.

- **4.6 DESPESAS DE ALUGUÉIS**

As despesas com aluguéis apenas não integram o salário-de-contribuição quando fornecidas 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.

A decisão combatida, entendeu que não se trata o caso de frentes de trabalho, nem de lugares em que os empregados precisariam do imóvel para o trabalho, mas sim de salário indireto pago a esses empregados, conforme as seguintes alegações (1415):

No caso em análise, a empresa custeia o valor de aluguéis residenciais, ou parte deles, dos empregados Claus Ulrich Brakemeier, Antonio da Costa Júnior e Markus Durr, relativos a imóveis situados nos centros das cidades de Florianópolis-SC, Passo Fundo-RS e São Paulo-SP.

Segundo a fiscalização, tais empregados são lotados na matriz da empresa situada em Guaratinguetá-SP e na filial localizada em Florianópolis-SC. Portanto, não se trata o caso de frentes de trabalho, nem de lugares em que os empregados precisariam do imóvel para o trabalho, mas sim de salário indireto pago a esses empregados.

Em sua defesa, a impugnante aduz que os valores pagos e/ou reembolsados aos empregados e contribuintes individuais a título de despesas com habitação em localidade distante do local de trabalho representam um instrumento para a realização do trabalho e, por isso, não integram o salário-de-contribuição, nos termos do artigo 28, §9º, “m”, da Lei nº 8.212/1991.

Contudo, a empresa nada prova a respeito da efetiva mudança para localidade distante da sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada. O ônus da prova nesse caso era da impugnante.

O recorrente afirma que tais pagamentos podem ser comprovados com os comprovantes de pagamento anexados ao Recurso Voluntário em apreço (Doc. 2 supramencionado), pugnando o seguinte(fl.1541):

Diante do pagamento, conforme previsto no artigo 156, I do Código Tributário Nacional, o pagamento integral do débito é a forma direta de extinção da obrigação tributária e do crédito tributário, o que ocorreu com relação à rubrica aqui discutida.

Portanto, tais rubricas devem ser excluídas e não constarem mais como débitos da Recorrente, nos termos do artigo 156, I do Código Tributário Nacional.

Assim dispõe o artigo 28, §9º, “m”, da Lei nº 8.212/1991:

§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada 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).

As despesas com habitação apenas não integram o salário-de-contribuição quando fornecidas pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou em local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, nos termos do art. 28, §9º, “m”, da Lei nº 8.212, de 1991.

Caracteriza salário indireto o custeio, total ou parcial, de aluguéis residenciais situados em centros urbanos, quando inexistente comprovação de que o imóvel seja exigido para a execução do trabalho ou decorrente de deslocamento funcional temporário.

Incumbe ao sujeito passivo comprovar o atendimento dos requisitos legais para exclusão da verba da base de cálculo das contribuições previdenciárias. A simples apresentação de comprovantes de pagamento não comprova a mudança para localidade distante da residência nem a exigência de estada por força da atividade.

A alegação de extinção do crédito tributário pelo pagamento, nos termos do art. 156, I, do Código Tributário Nacional, exige prova inequívoca do adimplemento integral do débito relativo à rubrica discutida, o que não restou demonstrado nos autos.

- **4.7. PREVIDÊNCIA PRIVADA**

A decisão atacada, concluiu que a empresa não comprovou que o programa de previdência complementar era disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, conforme análise dos seguintes documentos(fl.1417):

Segundo a cláusula 1ª do Contrato de Adesão a Plano Coletivo de Benefícios nº 26/2005, firmado entre a empresa e a Luterprev – Entidade Luterana de Previdência Privada, esse contrato visava o pagamento de benefícios previdenciários definidos em regulamento próprio, a pessoas integrantes do grupo vinculado a Compo Brasil.

Já segundo a cláusula 2ª de referido contrato, a Luterprev poderá garantir aos componentes do grupo de participantes, nas condições e limites estabelecidos no regulamento do plano subscrito e demais cláusulas e disposições complementares, desde que satisfeitos os recolhimentos das respectivas contribuições, a prestação de benefícios previdenciários de rendas por sobrevivência, renda por invalidez, rendas por morte e pecúlios por morte.

A menção ao regulamento também se encontra expressa, entre outras, na cláusula 4ª (valores dos benefícios e contribuições), cláusula 6ª (alteração e atualização dos valores dos benefícios e contribuições), cláusula 10 (vigência do risco individual) e cláusula 11 (elegibilidade aos direitos a benefícios).

Assim, os benefícios deveriam ser definidos em regulamento próprio.

Contudo, a empresa declarou não possuir cartilha/regulamento/programa dos benefícios definindo as regras para que os empregados e dirigentes tivessem acesso aos mesmos.

Não existindo a regulamentação, o benefício da previdência privada não pode ser considerado extensivo a todos os empregados, ficando o valor que a empresa despende com ele para seus funcionários sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

O recorrente, por sua vez, questiona a interpretação da decisão vergastada, conforme as seguintes contraposições(fl.1503):

Ora, tal entendimento, data máxima vênia, não pode ser sequer considerado, pois, o fato de a Recorrente não ter uma política complementar por escrito não constitui prova suficiente para descaracterizar a natureza do benefício, uma vez que o contrato de adesão já possui regras suficientes, como as de elegibilidade, por exemplo.

Até mesmo porque o art. 28, §9º, “p” da Lei nº. 8.212/91 não obriga aos contribuintes formalizarem política complementar ao contrato de adesão, por escrito, para afastar a incidência de contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, cumpre a Recorrente esclarecer que o plano de previdência privada, firmado entre a Recorrente e Luterprev Previdência Complementar (vide Doc. 04 da Impugnação) estabelece que tal benefício pode ser usufruído por todos os funcionários que tenham interesse em aderir ao referido plano.

Conforme, Contrato de Adesão a Plano(s) Coletivo(s) de Benefício(s) nº 26/2005 anexado aos autos às(fls.1205/1220), tendo como Contratante COMPO DO BRASIL S.A e Contratada a LUTERPREV, entidade aberta de previdência privada, verifica-se que o seu objetivo visou garantir o pagamento de benefícios previdenciários definidos em Regulamento(s) próprio(s), a pessoas integrantes do grupo vinculado à COMPO DO BRASIL S.A, por relação lícita. Os beneficiários integravam o Grupo Básico todas as pessoas físicas vinculadas a COMPO DO BRASIL SA, por relação lícita e passível de comprovação efetiva, desde que atendessem, em qualquer momento, as condições de elegibilidade para participação do(s) Plano(s), entendidas, como tais, os limites de idade e as condições de higidez estabelecidas no(s) Regulamento(s). Foi estabelecido neste contrato que a COMPO DO BRASIL SA que o índice mínimo de aceitação e manutenção para cada Grupo de Participantes não poderá ser inferior a 50,00% (cinquenta por cento) do número total de pessoas integrantes do Grupo Básico. Competia ao Participante indicar o(s) beneficiário(s) que desejar, desde que não se amoldam-se nos casos proibidos por Lei.

Portanto, trata-se de um contrato de adesão coletivo de previdência privada complementar aberta firmado por pessoa jurídica (COMPO DO BRASIL S.A.) em favor de um grupo de participantes vinculados.

No presente caso, a controvérsia refere-se a exigência de contribuições previdenciárias sobre valores despendidos pela empresa a título de custeio de plano de previdência complementar aberta em favor de seus empregados.

Com efeito, a legislação de regência da previdência complementar, especialmente a Lei Complementar nº 109/2001, promoveu distinção relevante entre os regimes aberto e fechado de previdência complementar.

Nos termos da referida norma, somente nas entidades fechadas de previdência complementar há imposição de oferecimento do plano à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa patrocinadora.

Diversamente, no regime aberto de previdência complementar, como no caso dos autos, não há exigência de universalidade, sendo plenamente lícito ao empregador eleger grupos específicos de empregados ou dirigentes como beneficiários, desde que observados determinados requisitos materiais.

O ponto central deste julgamento não reside na existência ou não de regulamento formal autônomo, tampouco na extensão universal do benefício, mas sim na correta qualificação jurídica do plano de previdência complementar como regime aberto, submetido à disciplina própria da Lei Complementar nº 109/2001.

E aqui reside o equívoco da decisão recorrida.

A exigência de oferecimento do benefício à totalidade dos empregados e dirigentes não é regra geral do sistema, mas sim característica específica dos planos de previdência complementar em regime fechado.

No regime aberto, como no presente caso, a legislação expressamente autoriza a instituição de planos coletivos direcionados a grupos ou categorias específicas de empregados e dirigentes, sem qualquer imposição de universalidade, como também, não se identifica no Contrato de Adesão supramencionado qualquer regra específica de elegibilidade dos participantes vinculada a desempenho, bônus ou critérios meritocráticos.

O Acórdão nº 9202-009.256 da 2ª Turma da Câmara Superior estabelece balizas importantes para o deslinde da controvérsia ao distinguir a Previdência Privada Complementar fechada da aberta, vejamos:

a Lei Complementar nº 109, de 2001 distingue a Previdência Privada Complementar fechada da aberta. O art. 16 dessa lei, ao tratar especificamente da Previdência Complementar Fechada reza o seguinte:

CAPÍTULO II DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS

[...]

Seção II Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas

[...]

Art. 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.

§ 2º É facultativa a adesão aos planos a que se refere o caput deste artigo.

§ 3º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos planos em extinção, assim considerados aqueles aos quais o acesso de novos participantes esteja vedado.

Como se vê, o art. 16 da Lei Complementar nº 109/2001 reproduz, quanto ao ponto, aquilo que já constava da alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Já sobre a Previdência Complementar Aberta, a questão é tratada no art. 26.

Confira-se:

CAPÍTULO II DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS

[...]

Seção III Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.

§ 5º A implantação de um plano coletivo será celebrada mediante contrato, na forma, nos critérios, nas condições e nos requisitos mínimos a serem estabelecidos pelo órgão regulador.

§ 6º É vedada à entidade aberta a contratação de plano coletivo com pessoa jurídica cujo objetivo principal seja estipular, em nome de terceiros, planos de benefícios coletivos.

(Grifou-se)Note-se que, embora o art. 26 refira-se a grupos de pessoas constituídos por uma ou mais categorias específicas, em momento algum exige que o benefício seja estendido a todos os empregados ou dirigentes da empresa, diferenciando-se neste ponto da Lei nº 8.212/1991.

Cuidando-se agora do caso em apreço, verifica-se que o fundamento da autuação quanto ao ponto foi o de que os aportes da empresa para o plano de previdência são oferecidos de forma desigual entre empregados e dirigentes. É o que consta do Relatório Fiscal (e-fls. 26 a 75). E o fundamento do recorrido para afastar a exigência foi exatamente o de que, após o advento da Lei Complementar nº 109, de 2001 a interpretação do dispositivo constante da Lei nº 8.212, de 1.991 deve ser interpretado em consonância com a Lei Complementar e que, nessa interpretação, tratando-se de previdência complementar em regime aberto não mais se exige que o benefício seja disponibilizado igualmente a todas as categorias.

Portanto, a partir da edição da Lei Complementar nº 109, de 2001, para que os benefícios conferidos a empregados e dirigentes não se sujeitem a incidência de tributos, tratando-se de planos de entidades fechadas, a empresa deverá oferecê-lo à totalidade de seus empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes; tratando-se de planos de entidades abertas, esse pode ser destinado a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria.

Portanto, exigir que o plano alcance indistintamente todos os empregados significa, na prática, transpor indevidamente uma exigência legal própria de outro regime jurídico, o que não se sustenta à luz da Lei Complementar nº 109/2001.

A jurisprudência deste Conselho já enfrentou reiteradamente situações análogas, consolidando o entendimento de que, em planos de previdência complementar aberta, a ausência de universalidade não constitui óbice à não incidência, conforme a seguinte jurisprudência da 2ª Turma da CSRF:

Acórdão: 9202-009.256

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes.

No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

Acórdão: 2402-012.327

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria. Afastada, no presente caso, a incidência de contribuição sobre o plano de regime aberto e mantida a exigência relativa ao plano de regime fechado, uma vez que o reembolso da participação foi restrito aos diretores da RECORRENTE.

Assim, assiste razão ao recorrente neste tópico.

- **4.8. CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMO**

É fato incontroverso que, algumas empresas disponibilizam para seus funcionários empréstimos para serem amortizados ao longo de certo lapso temporal, sendo esse desconto efetuado em folha de pagamento. Entretanto, para que esses valores não integrem o salário-de-contribuição, os mesmos devem ser comprovados, bem como realmente devolvidos à empresa.

Conforme entendimento da decisão recorrida, os valores pagos a título de empréstimo referentes a empresa fiscalizada, devem ser considerados como remuneração indireta, conforme o que se segue(fl.1417):

No caso em análise, a fiscalização verificou na contabilidade da empresa a existência de empréstimos ao segurado empregado Claus Ulrich Brakemeier nas competências 03/2008 e 04/2008.

A empresa não apresentou documentos comprobatórios desses empréstimos, nem que os mesmos tenham sido devolvidos.

A empresa fiscalizada, em sua defesa, questiona a veracidade dos empréstimos em análise, sustentando que(fl.1510):

A operação de transferência de valores para a conta do funcionário Claus Ulrich Brakemeier a título de “empréstimo” foi realizada de forma ilegal pelo referido funcionário, razão pela qual a Recorrente não pode ser compelida ao recolhimento de contribuições previdenciárias nesse caso.

Isso porque (i) trata-se de operação ilegal realizada pelo funcionário Claus Ulrich Brakemeier e (ii) o empréstimo, para fins previdenciários, não pode ser considerado como remuneração.

E, ainda que assim não fosse, o que se admite apenas por argumentação, a inclusão dos valores pagos pela Recorrente a apenas um funcionário, a título de gratificações não ajustadas e eventuais, não poderiam, em hipótese alguma, ser incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Isso porque, no caso concreto, a Recorrente não possui qualquer critério pré-estabelecido para o pagamento das gratificações, as quais são, portanto, consideradas não ajustadas, ou seja, esporádicas.

A empresa aduz ainda que esses valores não integram o salário-de-contribuição por se tratar de gratificações não ajustadas e eventuais, o que também não deve ser acatado, tanto por se tratar de pagamento de salário indireto, como pela de ausência de lei que desvincule esses supostos ganhos eventuais do salário (artigo 28, §9º, alínea “e”, item “7”, da Lei nº 8.212/1991).

Passo a análise.

O art. 28, incisos I e III, da Lei nº 8.212/1991 define salário-de-contribuição como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados ao segurado empregado ou contribuinte individual, a qualquer título, destinados a retribuir o trabalho.

O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 contém rol taxativo das verbas que não integram o salário-de-contribuição, não havendo previsão legal que exclua, de forma genérica, valores pagos sob a rubrica de empréstimos não comprovados ou não restituídos.

Em matéria previdenciária, a natureza jurídica da verba não decorre da nomenclatura atribuída pelo contribuinte, mas da realidade econômica do pagamento, incumbindo à empresa o ônus de comprovar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da incidência tributária.

No caso concreto, a fiscalização identificou, na contabilidade da Recorrente, registros de empréstimos concedidos ao empregado Claus Ulrich Brakemeier nas competências 03/2008 e 04/2008.

Intimada, a empresa não apresentou qualquer documento apto a comprovar, a formalização dos supostos empréstimos, a existência de contrato ou ajuste prévio, a estipulação de prazo ou condições de restituição, o efetivo reembolso dos valores pelo empregado.

Em sua defesa, a Recorrente sustenta, de forma contraditória, que os valores teriam sido transferidos de maneira ilegal pelo próprio empregado, o que afastaria a natureza remuneratória e impediria a incidência de contribuições previdenciárias.

Tal alegação, contudo, não se mostra suficiente para afastar o lançamento. A inexistência de comprovação da ilicitude da operação, aliada à ausência de medidas administrativas, contábeis ou judiciais eficazes para reaver os valores, evidencia que a quantia foi definitivamente apropriada pelo empregado, caracterizando vantagem econômica.

Ainda que se admitisse, apenas por argumentação, a tese de que os valores não corresponderiam a empréstimos, a tentativa de requalificá-los como gratificações não ajustadas e eventuais igualmente não prospera.

A valoração racional da prova conduz, portanto, à conclusão de que os valores pagos representaram ganho patrimonial incorporado ao patrimônio do empregado, sem restituição ao empregador, caracterizando remuneração indireta.

Ausente a comprovação da natureza de empréstimo e da efetiva devolução dos valores à empresa, não se aplica qualquer hipótese legal de exclusão do salário-de-contribuição.

Assim, os valores pagos ao empregado Claus Ulrich Brakemeier nas competências analisadas integram o salário-de-contribuição, sujeitando-se à incidência das contribuições previdenciárias correspondentes.

- **4.9. SEGURO DE VIDA (fls.1418).**

No presente caso, a fiscalização concluiu que a empresa efetuou pagamentos relativos a prêmios de seguro de vida aos empregados em desconformidade com a legislação previdenciária, entendendo que tais valores possuem natureza remuneratória e devem integrar o salário-de-contribuição.

O enquadramento fiscal fundamentou-se na inexistência de cartilha, regulamento ou programa formal dos benefícios, no fato de as apólices de seguro de vida não serem extensivas a todos os empregados e na ausência de previsão do plano de saúde em acordo ou convenção coletiva de trabalho

De acordo com a legislação pátria, o seguro de vida, não integra o salário-de-contribuição, mas desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Assim dispõe o artigo 214, §9º, XXV, do Decreto nº 3.048/1999:

§9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: (...)XXV- o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

A decisão recorrida concluiu que a empresa fiscalizada não comprovou que o seguro de vida estava previsto em acordo ou convenção coletiva, de acordo com as seguintes alegações(fl.1418):

A empresa também não comprovou possuir cartilha/regulamento/programa dos benefícios do seguro de vida em grupo, o qual possibilitaria verificar se o benefício estava disponível a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Quanto a menção ao artigo 458, §2º, da Lei nº 10.243/2001, este não se aplica no âmbito previdenciário, que possui legislação própria.

Assim sendo, os pagamentos de prêmios de seguro de vida efetuados pela empresa aos seus empregados integraram o salário-de-contribuição dos empregados, uma vez que em desacordo com a legislação previdenciária.

A Recorrente não concorda com o presente lançamento, sustentando que o Seguro de Vida era fornecido a todos os funcionários da Recorrente e que a inexistência de previsão em

Convenção ou Acordo Coletivo para a concessão de tal benefício é uma mera falha formal incapaz de desvirtuar a natureza do referido benefício, pelos fundamentos a seguir aduzidos(fl.1517):

Como se vê, a legislação trabalhista e previdenciária já reconheceu o caráter assistencial do seguro de vida conferido a todos os funcionários da Recorrente (indistintamente), desvinculando-o do salário de contribuição para todos os fins de direito.

No presente caso, a d. fiscalização e a decisão de primeira instância corroborou com a interpretação de que o seguro de vida custeado pela Recorrente deveria ser encarado como um “plus” no salário dos empregados. Todavia, a legislação já interpreta este mesmo fato de forma diversa, acolhendo a tese da Recorrente no sentido de que este benefício não integra o salário por não fazer parte da remuneração.

Nem se argumente, como feito no Relatório Fiscal, que o benefício concedido aos seus funcionários seria irregular ante a inexistência de cláusula para tanto em Convenção ou Acordo Coletivo, conforme disposto no inciso XXV do §9º do artigo 214 do Decreto nº. 3.048/99.

Isso porque a Lei nº. 8.212/91 não estabelece qualquer condição de constar previsão em Acordo ou Convenção Coletiva para que os valores pagos a título de Seguro de Vida pudessem ser isentos de contribuição previdenciária.

No presente caso, a fiscalização concluiu que a empresa efetuou pagamentos relativos a prêmios de seguro de vida aos empregados em desconformidade com a legislação previdenciária, entendendo que tais valores possuem natureza remuneratória e devem integrar o salário-de-contribuição.

O enquadramento fiscal fundamentou-se na inexistência de cartilha, regulamento ou programa formal dos benefícios, no fato de as apólices de seguro de vida não serem extensivas a todos os empregados e na ausência de previsão do plano de saúde em acordo ou convenção coletiva de trabalho De acordo com a legislação pátria, o seguro de vida, não integra o salário-de-contribuição, mas desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Assim dispõe o artigo 214, §9º, XXV, do Decreto nº 3.048/1999:

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

(...)XXV- o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999

No caso em análise, a fiscalização verificou que a empresa efetuou pagamentos de prêmios de seguro de vida aos seus empregados em desacordo com a legislação previdenciária e, portanto, esses valores integrariam o salário-de-contribuição dos empregados.

Para tanto, baseou-se no fato de que a empresa não possuía cartilha/regulamento/programa dos benefícios, que as apólices de seguro de vida não eram extensivas a todos os empregados e que o plano de saúde não estava previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Em sua defesa, a impugnante aduz que o plano de saúde era sim extensivo a todos os empregados, que a inexistência de previsão em convenção ou acordo coletivo para a sua concessão é uma mera formalidade, além de ilegal e inconstitucional; que o seguro de vida não possui natureza remuneratória; e que o artigo 458, §2º, da Lei nº 10.243/2001 estabelece que não serão considerados como salário os seguros de vida e de acidentes pessoais.

A empresa também não comprovou possuir cartilha/regulamento/programa dos benefícios do seguro de vida em grupo, o qual possibilitaria verificar se o benefício estava disponível a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Quanto a menção ao artigo 458, §2º, da Lei nº 10.243/2001, este não se aplica no âmbito previdenciário, que possui legislação própria.

Assim sendo, os pagamentos de prêmios de seguro de vida efetuados pela empresa aos seus empregados integraram o salário-de-contribuição dos empregados, uma vez que em desacordo com a legislação previdenciária.

A empresa não comprovou que o seguro de vida estava previsto em acordo ou convenção coletiva, como exigido pelo artigo 214, §9º, XXV, do Decreto nº 3.048/1999, restringindo-se a questionar a legalidade/constitucionalidade dessa exigência, argumento esse que não deve ser acatado, com fundamento no artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972.

- **4.10. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS**

O recorrente, entende que (fls.1540):

Segundo o entendimento proferido pela decisão de primeira instância, a Recorrente não teria comprovado o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas sobre pagamentos efetuados à contribuintes individuais, localizados através da análise da conta contábil de fornecedores.

Contudo, a Recorrente já havia efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas com base nos valores declarados nas GFIPs à época, não havendo que se falar em débito.

Para comprovar a precariedade do procedimento fiscal, a Recorrente anexou à Impugnação apresentada nos presentes autos cópia dos recibos de pagamentos emitidos pelos contribuintes individuais mencionados na presente autuação (Doc. 07 da impugnação), bem como cópia dos Resumos de GFIPs e Extrato de Recolhimentos (Doc. 08 da impugnação), os quais atestam o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas.

Ocorre que, nos parece, que tais documentos não foram devidamente analisados pelo I. julgadores da primeira instância, que manteve o entendimento da fiscalização no momento das lavraturas dos Autos de Infração que deram ensejo ao presente processo administrativo.

Assim, pede-se vênia, para que seja devidamente analisado os documentos acostados à Impugnação de modo que reste esclarecido que a Recorrente já efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

Dessa forma, data máxima vênia, é conclusão inexorável que os valores exigidos por meio do AI ora combatido não podem ser exigidos, pois já foram pagos — e, conseqüentemente, extintos, nos termos do artigo 156, I, do CTN.

A decisão recorrida(fl.1419) entendeu em sentido contrário, vejamos:

Conforme consta do Relatório Fiscal, este levantamento engloba os valores das contribuições incidentes sobre as bases de cálculo dos pagamentos efetuados a prestadores de serviços autônomos, não constantes das Folhas de Pagamentos e nem das GFIP, e apuradas na contabilidade (Livros Diário e Razão).

A impugnante, em sua defesa, aduz que já havia efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas com base nos valores declarados nas GFIP.

O argumento não deve ser acatado, uma vez que os valores lançados são apenas aqueles relativos as contribuições incidentes sobre as remunerações não informadas em Folhas de Pagamento e em GFIP.

Além disso, consta do Relatório Fiscal (item 25.1), que as Guias de Recolhimento da Previdência Social – GPS apresentadas pelo sujeito passivo e constantes dos sistemas informatizados, referem-se, exclusivamente, as contribuições incidentes sobre os valores incluídos nas folhas de pagamento e declarados em GFIP. Como compõem este Auto de Infração somente contribuições incidentes sobre valores não incluídos nas Folhas de Pagamento e GFIP, não se fizeram necessário relacionar, anexar e apropriar as GPS apresentadas.

Passo a análise.

No caso concreto, o Relatório Fiscal esclarece que o levantamento objeto do lançamento abrangeu exclusivamente as contribuições incidentes sobre remunerações pagas a prestadores de serviços autônomos não informadas em Folhas de Pagamento nem em GFIP, mas apuradas na contabilidade (Livros Diário e Razão).

A Recorrente sustenta que as contribuições previdenciárias já teriam sido recolhidas com base nos valores declarados em GFIP à época, juntando recibos de pagamento dos contribuintes individuais e resumos/extratos de GFIP.

Analisando os documentos de GFIP e GPS apresentadas, verifica-se que às remunerações declaradas, isto é, àquelas incluídas em Folhas de Pagamento e GFIP;

O próprio Relatório Fiscal consignou, de forma expressa, que o Auto de Infração não abrange contribuições incidentes sobre valores já declarados, mas apenas aquelas relativas a pagamentos omitidos das obrigações acessórias;

Inexistem nos autos elementos que demonstrem a vinculação direta entre os recolhimentos apresentados (GFIP/GPS) e as remunerações específicas identificadas na contabilidade e objeto do lançamento.

Assim, a mera apresentação de comprovantes genéricos de GFIP e GPS, desacompanhados de prova de que os valores ora exigidos foram individualizados e especificamente recolhidos, não é suficiente para comprovar a extinção do crédito tributário.

Ressalte-se que a presunção legal do desconto da contribuição do segurado, § 5º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991 reforça a responsabilidade da empresa pelo recolhimento, não a eximindo da prova do pagamento quando alegada a extinção do crédito.

Não comprovado o recolhimento das contribuições incidentes sobre as remunerações não declaradas em Folha de Pagamento e GFIP, resta inaplicável a hipótese de extinção do crédito prevista no art. 156, I, do CTN.

Consequentemente, subsiste a exigência das contribuições previdenciárias relativas aos pagamentos efetuados a contribuintes individuais identificados na escrita contábil e não informados nas obrigações acessórias.

5. MULTA DE 75%

A decisão recorrida, manifestou-se da seguinte forma (fls.1420) :

Penalidade mais Benéfica. Multa de Ofício.

Aplicou-se a multa de ofício de 75% para as competências 01/2008 a 11/2008, por ter sido considerada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

Em defesa, a impugnante aduz que a penalidade prevista na antiga redação do artigo 35 da Lei nº 8.212/1991, aplicável aos fatos gerados objeto dessa autuação, é a mais benéfica ao contribuinte, uma vez que era uma multa de mora variável entre 24% e 50%.

Razão não assiste a impugnante.

A comparação da penalidade mais benéfica ao contribuinte foi realizada corretamente pela autoridade lançadora, com fundamento no artigo 106, II, “c”

do Código Tributário Nacional – CTN e na forma estabelecida no Parecer PGFN/CATnº 433/2009.

Nos termos do artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional – CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Já o Parecer PGFN/CAT nº 433/2009, em seu item 37-2, estabelece a seguinte regra de comparação da penalidade mais benéfica:

“quando houver a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, §5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias”.

Assim, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica do contribuinte, em relação às penalidades previstas pela falta de recolhimento e falta de declaração das contribuições, deve ser comparada a soma das multas previstas na legislação vigente à época dos fatos geradores (artigos 32, IV, §5º e 35 da Lei nº 8.212/1991) e a multa prevista na legislação atual (artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991, introduzida pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009).

Assim, e diferentemente do que alega a impugnante, a comparação não se dá apenas entre a multa prevista no antigo artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 e a aquela prevista no atual artigo 35-A da Lei nº 8.212/1991, uma vez que a primeira deve ser somada também a multa prevista nos artigos 32, IV, §5º da Lei nº 8.212/1991.

O Recorrente, entende que(fl.1541) :

A despeito de as razões de mérito serem suficientes para se determinar o integral cancelamento de todas as exigências fiscais consubstanciadas nos Als discutidos no presente processo administrativo, cumpre também analisar a aplicação da multa de ofício no caso concreto.

Com efeito, os Als combatidos, lavrados no dia 20 de julho de 2011, pretendem exigir da Recorrente o recolhimento de contribuições previdenciárias, acrescidas de juros de mora e multa variável, relativas ao período de janeiro a dezembro de 2008, sob o equivocado entendimento de que, em alguns lançamentos, a multa de ofício mais benéfica seria a de 75% (setenta e cinco por cento), instituída pela Lei nº 11.941/2009 – produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008.

Ocorre que, nos termos da mais balizada jurisprudência, resta pacificado o entendimento no tocante à impossibilidade da aplicação de multa de 75% nos

casos de autuações relativas às contribuições referidas no art. 35 da Lei nº 8.212/91.

Isso porque, com o advento da Medida Provisória nº 449/2008 (a qual foi posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009), foi dada nova redação ao artigo 35 da Lei nº 8.212/91 determinando a utilização do disposto no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 no que tange aos limites da aplicação da multa de mora para constituição de débitos previdenciários, in verbis:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

Ademais, o supramencionado artigo 61, da Lei nº 9.430/96, determina que o percentual fixado pela Autoridade Fiscal a título de multa de mora, deve respeitar ao limite máximo de 20% (vinte por cento), previsto da seguinte forma:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.”

Assim, é cediço que a nova redação legal traz um grande benefício ao contribuinte, pois limita o percentual da penalidade pecuniária, ao passo que a legislação anterior permitia que a multa atingisse o patamar de 100% (cem por cento), levando em consideração o estágio da cobrança do débito.

Nesse sentido, é importante salientar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF possui entendimento pacificado quanto à aplicação da limitação da multa no percentual de 20% em caso de autuações previdenciárias ante a nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91, conforme ementas colacionadas:

Passo a análise.

Consoante entendimento consolidado neste Conselho, cristalizado na Súmula CARF nº 196, é indevida a aplicação retroativa da multa de ofício introduzida pela Lei nº 11.941/2009 aos fatos geradores ocorridos anteriormente à sua vigência, devendo prevalecer o regime sancionatório então vigente, notadamente o disposto no art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

A Lei nº 11.941/2009 promoveu significativa alteração no sistema de multas aplicáveis às contribuições previdenciárias, substituindo a multa moratória específica do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 por multa de ofício nos moldes do Código Tributário Nacional.

Todavia, à luz do princípio da irretroatividade da lei tributária mais gravosa, bem como do art. 106, II, “c”, do CTN, somente é admitida a retroação quando mais benéfica ao contribuinte, o que não se verifica na hipótese.

Assim, tratando-se de fatos geradores ocorridos em momento anterior à vigência da Lei nº 11.941/2009, mostra-se indevida a manutenção da multa de ofício aplicada com fundamento na legislação posterior, impondo-se a retificação do crédito tributário, para que a penalidade seja recalculada nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, observada a legislação então vigente.

6.CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares de nulidade e dar-lhe parcial provimento para afastar a incidência sobre os valores relativos à previdência privada em regime aberto, outrossim, para que a multa de ofício seja recalculada nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Assinado Digitalmente

Roberto Carvalho Veloso Filho