



**Processo nº** 10920.000162/2009-66  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-010.171 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 02 de fevereiro de 2023  
**Recorrente** ADV COMERCIO E DISTRIBUICAO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

**AFERIÇÃO INDIRETA. ÔNUS DA PROVA. PROVA EMPRESTADA**

Em ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Fisco pode lançar de ofício a importância que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. É admitida a prova emprestada se tiver sido originalmente produzida sob o crivo do contraditório; e se o sujeito passivo da obrigação tributária, cujos interesses são postos em análise pela prova emprestada no processo administrativo, tenha sido parte no processo do qual a prova foi transladada.

**AJUDA DE CUSTO. NATUREZA JURÍDICA. AUSÊNCIA DE PROVA.**  
Integra o salário de contribuição a ajuda de custo paga ao empregado quando não fica demonstrado que os pagamentos destinam-se a ressarcir despesas inerentes à execução do trabalho e não há prestação de contas dos gastos realizados pelo empregado.

**DIÁRIAS DE VIAGENS. NATUREZA JURÍDICA. AUSÊNCIA DE PROVA.**

As diárias de viagens não integram o salário de contribuição até 50% da remuneração do segurado, consoante dispõe o art. 28, §9º, alínea “h”, da Lei 8.212/1991. Cabe ao contribuinte apresentar documentos que comprovem que as despesas foram efetivamente destinadas a diárias de viagens, através de prestação de contas pelo beneficiário, descriminação na nota fiscal ou outros documentos fiscais aptos a comprovar a natureza não remuneratória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

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

## Relatório

**O Auto de Infração** – DEBCAD n. 37.198.563-3 trata de contribuições sociais, destinadas à Seguridade Social a cargo da empresa, sobre a contribuição dos segurados (empregados, trabalhadores temporários e avulsos). As competências lançadas foram de 01/2004 a 12/2007.

Em **resposta** ao Mandado de Procedimento Fiscal – 0920200.2008.01076 – **Termo de Intimação Fiscal n. 3**, a empresa afirma que até 03/2005 não havia parcela remuneratória a título de comissões de vendas pagas a vendedores e auxiliares de vendas, razão pelo qual não constam da GFIP daqueles períodos. Em relação ao período de 04/2005 a 12/2007, aduz que houve o pagamento a título de comissões aos quais constam expressamente do holerite de pagamento e na GFIP e, no mesmo período, houve também o dispêndio a título de diárias de viagens.

Conforme o **Relatório Fiscal do Lançamento** (fl. 35 a 47), os fatos tributários foram: a) remunerações por serviços arbitrados por aferição indireta, em virtude de constatação que as folhas de pagamento e a escrituração contábil da empresa não registraram a remuneração real dos empregados do setor de vendas; e b) remunerações pagas em títulos impróprios. As informações foram obtidas nos autos de processos trabalhistas, movimento contábil e folhas de pagamento (item 4.1.).

Ao examinar as folhas de pagamento da empresa, verificou-se que **até a competência 03/2005** todos os vendedores (“auxiliares de vendas”) recebiam em folhas de pagamento apenas **remuneração fixa**. A partir da **competência 04/2005**, passou-se a constar em folhas de pagamentos dos vendedores, além do salário fixo normal, **pagamentos de comissões e “ajuda de custo” ou “diárias de viagem”, todos variáveis**, e com isso as remunerações do vendedores tiveram incremento significativo.

Buscando uma fonte externa de informações, verificamos a existência de 47 ações trabalhistas – AT (arquivadas ou em tramitação) contra a empresa nas varas da Justiça do Trabalho de Jaraguá do Sul/SC, sendo que em 36 ações há alegações de pagamentos de remunerações “por fora” das folhas e 15 ações com alegações de vínculo empregatício sem registro em Carteira de Trabalho e Previdência Social – CTPS, conforme demonstrado na planilha “**RELAÇÃO DE AÇÕES TRABALHISTAS CONTRA A EMPRESA**”.

A fiscalização entendeu (item 3.2.5.3) que, quanto à ocorrência de segurados sem registro em CTPS, tal prática era comum em período anterior ao abrangido pelo procedimento fiscal, já abrangido pela decadência. E que não se constatou a ocorrência a partir de janeiro de 2004.

Quanto ao pedido de reconhecimento de pagamento de **parcela salarial “por fora”** das folhas de pagamento, constatou-se que os pedidos cujos autores exerceram funções de

auxiliar de distribuição / auxiliar de expedição, indicam que **a prática ocorreu até maio de 2002** (item 3.2.6.8).

Quanto ao pagamento de comissões de vendas aos empregados vendedores / auxiliares de vendas, indica pelas provas que a empresa ré costumava pagar uma parcela salarial fixa em folhas de pagamento e **as parcelas comissionadas eram pagas “por fora” das folhas**, em período mais recente (item 3.2.7.1). Verificou-se que as iniciais dos processos mais recentes (2006 em diante) constam afirmativa que, a partir de “meados de 2005”, parte das comissões passaram a constar em folha de pagamento (item 3.2.7.11). Quanto a origem dos recursos financeiros para os pagamentos das comissões extrafolhas, os indicativos são de que provinham de vendas realizadas sem nota fiscal (item 3.2.9).

Conclui então que entre 01/2004 e 03/2005 as informações sobre remunerações dos empregados do setor de vendas, contidas em registros de empregados, folhas de pagamento, GFIP, RAIS e registradas na contabilidade da empresa não merecem fé face ao que foi apurado nos processos trabalhistas em que a empresa é ré. E que, **intimada a prestar esclarecimentos, a empresa não atendeu, mesmo em relação ao período onde tais pagamentos passaram a constar em folhas de pagamento.**

E com isso a fiscalização constituiu por arbitramento as contribuições sobre remunerações variáveis dos vendedores, utilizando-se a técnica de aferição indireta. Conclui então afirmando que se trata de contribuições sobre remunerações variáveis (comissões) pagas aos empregados de vendas “por fora” das folhas de pagamento no período de 01/2004 a 03/2005, arbitradas por aferição indireta à alíquota de 2,95% das vendas do período (item 3.2.13).

O Relatório também afirma que até março de 2005 a empresa reconhecia em folhas de pagamento apenas uma parcela salarial fixa, mas que, a partir de abril, passou a incluir em folhas as remunerações variáveis destes empregados (item 3.3.1.). Que os valores pagos nas rubricas destinadas a custear os empregados pelas despesas com deslocamento estão em verdade vinculados aos valores salariais dos beneficiados, portanto variáveis segundo o desempenho de cada um. A empresa foi intimada a apresentar o regulamento de concessão de diárias de viagem e ajuda de custo, e não apresentou esclarecimentos (item 3.3.5.). Cabe ressaltar estes dois itens do Relatório:

3.3.7. No entanto, para os pagamentos a título de diárias para viagens ficarem fora da incidência de contribuições, não basta apenas atender ao limite de 50% da remuneração. É necessário que tenham a natureza de custear as despesas com deslocamentos a serviço da empresa. Para se comprovar os deslocamentos, a empresa deve manter os relatórios de atividades dos empregados beneficiados, bem como as normas internas ou termos contratuais regulando o pagamento das diárias para viagens.

3.3.10. Por fim, constatou-se que estes pagamentos foram registrados na contabilidade como “salários e ordenados”, Conta 1316, juntamente com as remunerações que integraram bases de cálculo. O registro numa mesma conta (salários e ordenados) de remunerações que integram e não integram bases de cálculo (conforme entendimento da empresa) acarretou as diferenças entre remunerações de empregados registradas na contabilidade (salários e ordenados a pagar, conta 616) e massa salarial de empregados informada em GFIP, conforme demonstrado na planilha “COMPARATIVO DE REMUNERAÇÕES (CONTABILIDADE X GFIP).

No dia 19/02/2009 o contribuinte apresentou **Impugnação** (fl. 49 a 59) alegando que:

(a) em relação ao primeiro período não pode a autoridade fiscal tomar provas emprestadas de ações trabalhistas e generalizar a base para todos os colaboradores, primeiro porque tal prova não se admite para lançar valores fiscais, segundo porque em grande parte a empresa saiu exitosa com acordos e um número ínfimo de ações foram julgadas procedentes e tantas outras julgadas improcedentes. Ainda, que em nenhuma delas foram reconhecidos pagamentos “por fora”;

(b) em relação a 04/2005 a 12/2007, a qual o agente fiscal sustenta que a empresa omitiu vendas camuflando-as como ajuda de custo e diárias de viagem, entende que a **ajuda de custo** não era paga de maneira habitual, como quer fazer crer o agente fiscal, e que se trata de pagamentos a vendedores externos. E quanto às **diárias de viagens**, diz que o empregador confere a seu empregado determinada quantia, suficiente para cobrir os gastos de viagem, e que nesta hipótese não há impedimento para o pagamento de maneira habitual.

**A decisão de 1<sup>a</sup> instância** ( fl. 1.819 a 1.826) julgou o lançamento procedente. Sobre a aferição de comissões, entendeu que existem provas suficientes nos autos para a configuração dos fatos geradores. Entendeu-se que as conclusões não devem influenciar o órgão julgador, mas sim o material probatório juntado.

Semelhante situação se verifica em outras ações trabalhistas, sendo que na sentença da AT nº 0460/2007, a juíza discorre que a própria defesa admitiu a prática de pagamentos das comissões fora da folha de pagamento em período anterior a abril de 2005, nos seguintes termos: “Primeiramente, cumpre destacar que a defesa admite que anteriormente ao mês de abril de 2005, não fazia constar as comissões em folha de pagamento...” (...) Constatam depoimentos de prepostos e testemunhas indicadas pela própria empresa notificada, ré nos processo trabalhistas, de pagamentos de comissões “por fora”, nos seguintes termos: (...)

Quanto as verbas “ajuda de custo” e “diárias de viagens”, julgou-se que a ajuda de custo deve ser paga em parcela única exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, e as diárias, se decorrentes de viagens a serviço, devidamente comprovadas e sem exceder a 50% da remuneração mensal.

Entendeu-se que, quanto aos pagamentos a título de alimentação, serão tributáveis quando pagos *in pecunia*, posto que somente se exclui do salário-de-contribuição a parcela *in natura* recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego.

Em tempo, o Acórdão consideram as provas inúteis à defesa do contribuinte em sua maioria. Afirma que a relação de funcionários apresentada não discrimina as funções dos trabalhadores, que as fichas de registro e anotações na CTPS não demonstra que possuem direito a percepção de pagamentos de diárias e ajudas de custo, que o “Informativo aos Vendedores Externos (fls. 521/2524)” admite que “os valores pagos a título de diárias de viagem serão calculados proporcionalmente ao volume de vendas”.

Cientificado em 09/09/2009, o contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** em 06/10/2009 (fls. 1.829 a 1.841), com os seguintes argumentos:

(a) A decisão da DRJ não considerou toda a gama de documentos juntados pela Recorrente; que partiu de presunções tais como as decisões trabalhistas enviesadas ao interesse

do trabalhador; e que as decisões citadas e juntadas pela autoridade fiscal não correspondem sequer a um por cento do número de funcionários da Empresa;

(b) Que nas ações onde se efetivaram acordos (conciliação) em nenhuma delas foram reconhecidos pagamento “por fora”; que a maioria das ações resultaram em acordos e um número inexpressivo foi julgado procedente. Ressalta que possuía entre 70 e 90 vendedores e que, conforme Planilha Demonstrativa de ações trabalhistas, apresentada pelo agente fiscal, apenas onze ações foram julgadas procedentes. Também afirma que dizer que todos os vendedores da Recorrente recebiam comissão por fora é arbitrário e fora da realidade.

(c) Repete os argumentos sobre ajuda de custo e diárias de viagem constantes na Impugnação.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

### **Admissibilidade**

Inicialmente verifico que o contribuinte foi cientificado em 09/09/2009 e interpôs Recurso Voluntário em 06/10/2009. Portanto, dentro do prazo previsto pelo Decreto 70.235/1972.

### **Prova emprestada**

Em muitos momentos é difícil ou mesmo impossível a produção da prova no processo em que se pretenda demonstrar a veracidade de certa alegação. A “prova emprestada” é, assim, aquela produzida no âmbito de outra relação jurídica processual, apresentada para formar a convicção do julgador quanto à veracidade do fato que se pretende provar. Tal forma de prova é tradicionalmente aceita no âmbito do processo administrativo.

Sua utilização deve ser realizada de forma imparcial e com vistas a apurar os fatos comuns entre o processo de origem e o de destino, não devendo a fiscalização se utilizar de passagens selecionadas ou tirar os fatos do contexto em que estavam inicialmente inseridos sob pena de macular sua validade.

Se adotarmos uma acepção mais estrita quanto a prova emprestada, como é o caso da trazida por Fabiana del Padre Tomé (*A prova no direito tributário*, 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 157), teremos “indício fraco” que precisa ser sustentado por outros elementos indicativos.

A prova emprestada tributária não é bastante para autorizar a constituição do fato jurídico ou do ilícito tributário, bem como dos liames obrigacionais deles decorrentes. Esta se caracteriza como indício fraco, que deve ser confirmado por outros elementos indicativos da ocorrência do fato (...)

E nesse sentido, mesmo o empréstimo de provas de uma Fazenda Pública para outra (a qual a autora chama de “prova tributária”, em oposição à “prova processual”) não deve possuir valor probatório absoluto, mas sim indiciário. Trata-se de intercâmbio de informações que *indica, mas não simboliza*, e por isso deve haver a produção da prova no próprio processo. Em suma, a prova emprestada é o mesmo que prova *dependente*.

Para resguardar os direitos dos contribuintes, somente é admitida a prova emprestada se tiver sido originalmente produzida sob o crivo do contraditório; e que o sujeito passivo da obrigação tributária, cujos interesses são postos em análise pela prova emprestada no processo administrativo, **tenha sido parte no processo do qual a prova foi transladada**.

Exemplo de prova que não poderia ser utilizada é a produzida em período diferente do analisado nos presentes autos. Ou que, no processo judicial, o contribuinte não foi intimado a prestar esclarecimentos ou mesmo não participado de tal processo.

Independente de a Justiça do Trabalho possuir ou não viés pró-trabalhador, *as provas* é que foram emprestadas, e não as decisões. Também ressalto que, tal como afirmado pela literatura jurídica acima citada, tais provas foram indiciárias, é dizer, corroboraram com o que já fora exposto pela fiscalização. Vejamos a decisão de 1<sup>a</sup> instância:

Relata o autor da ação que a partir de meados de 2005 a empresa passou a efetuar o pagamento de parte das comissões devidas na folha de pagamento, *o que condiz com a situação verificada pela auditoria-fiscal a partir de 04/2005*.

Outro ponto afirmado em decisão de 1<sup>a</sup> instância é que o trecho citado da sentença não trata do julgamento em si, mas da situação fática:

Semelhante situação se verifica em outras ações trabalhistas, sendo que na sentença da AT n. 0460/2007 a juíza discorre que a própria defesa admitiu a prática de pagamentos das comissões fora da folha de pagamento em período anterior a abril de 2005, nos seguintes termos: “*Primeiramente, cumpre destacar que a empresa admite que anteriormente ao mês de abril de 2005, não fazia constar as comissões em folha de pagamento...*”

Há prova testemunhal emprestada também oriunda do contribuinte, como também relatado pelo Acórdão da DRJ:

Constam depoimentos de prepostos e testemunhas indicadas pela própria empresa notificada, ré nos processos trabalhistas, de pagamentos de comissões “por fora”, nos seguintes termos: (...) Neste caso, indiretamente reconhece pagamentos “por fora”, pois são valores bem diferentes daqueles que consta em folhas de pagamento até abril de 2005 (....)

Os acordos trabalhistas juntados não fazem prova alguma a favor da ré, no sentido de confirmar a inexistência de verbas pagas por fora, e nesse sentido as provas trazidas (que o contribuinte afirma não terem sido observadas) não trazem novidade ao pleito.

Finalmente, aduzo que todas estas provas emprestadas – que basearam ao fim em uma aferição indireta da base das contribuições – foram necessárias porque o contribuinte não apresentou provas suficientes para embasar a fiscalização. Conforme já descrito no Relatório, intimada a prestar esclarecimentos, a empresa não os atendeu (vide REFISC, item 3.2.3).

### Ajuda de custo e diárias de viagem

Recai sob a Recorrente o ônus probatório de que os valores pagos a título de ajuda de custo tinham a finalidade de ressarcir as despesas realizadas pelos empregados. Observa-se que se restringiu a apresentar *o percentual de ajuda de custo e diárias de viagens*, deixando de apresentar a prestação de conta com os pagamentos de forma pormenorizada. E constam nas ações trabalhistas que não havia o correto lançamento na folha de pagamento das quantias pagas ao empregado, principalmente pelo pagamento efetuado “por fora”.

Segundo Fabiana Del Padre Tomé (*ibidem*. p. 109): “Integram o conceito de *demonstração* quaisquer recursos capazes de atestar a veracidade de um fato (...) de modo que toda análise e alegação, quando voltadas ao convencimento do destinatário acerca da certificação de um fato, são qualificáveis como prova”.

Quanto ao argumento de que a ajuda de custo não era paga de maneira habitual, essa parcela consta em mais de um recibo de pagamento de salário anexados aos autos – a Recorrente não junta o recibo de todos os meses para cada empregado, limitando-se a anexar somente as folhas de pagamento *por amostragem* do período de 01/2004 a 12/2007.

Não restou demonstrado que as parcelas não eram habituais: pelo contrário, tendo em vista que a ajuda de custo somente é excluída do salário de contribuição se paga em parcela única, exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, nos termos do art. 470 da CLT (28, § 9º, alínea ‘g’ da Lei 8.212/1991).

Conforme o “Informativo aos vendedores externos relativos às comissões de vendas e às diárias de viagem”, a partir de 01/04/2005 os vendedores externos receberiam os salários *com base nas comissões*, calculadas mensalmente pelo volume de vendas, com percentuais variáveis de 0.5 a 1.5%. Já o “Informativo aos vendedores externos” dispõe que as despesas com “alimentação, combustível, etc” em face das atividades realizadas pelos vendedores externos será *suportada pelo empregador*, e que pagamento seria feito por recibo.

Este Informativo complementa que o pagamento é calculado proporcionalmente ao volume de vendas, presumindo que o maior número de vendas corresponderia a maior número de visitas e distâncias percorridas. Evidencia-se que, ao calcular as diárias de viagem com base no valor de venda, descharacteriza-se sua natureza indenizatória, vez que o objetivo das diárias de viagem é ressarcir o empregado pelos despesas, o que não ocorre nos autos.

Na relação de valores pagos a título de diárias de viagens consta que o percentual pago, em sua maioria, é acima de 45% do valor pago a título de salário.

Não obstante, nota-se que nos recibos de pagamento de salário o valor pago a título de “diárias de viagem” supera o valor pago a título de “comissões”, desconstituindo o acordado nos termos do informativo da Recorrente.

Há recibos ainda que o valor pago a título de “diárias” é ligeiramente menor que o valor pago a título de comissões, mas ainda em valor próximo.

Em suma, integra o salário de contribuição a ajuda de custo paga ao empregado quando não fica demonstrado que os pagamentos destinam-se a ressarcir despesas inerentes à execução do trabalho e não há prestação de contas dos gastos realizados pelo empregado.

E as diárias de viagens não integram o salário de contribuição até 50% da remuneração do segurado, consoante dispõe o art. 28, §9º, alínea “h”, da Lei 8.212/1991. Caberia ao contribuinte apresentar documentos que comprovem que as despesas foram efetivamente destinadas a diárias de viagens, através de prestação de contas pelo beneficiário, descriminação na nota fiscal ou outros documentos fiscais aptos a comprovar a natureza não remuneratória.

### **Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho