Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 11065.000333/2009-47

Processo nº	11065.000333/2009-47
Recurso	Voluntário
Resolução nº	**2201-000.505 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	4 de outubro de 2021
Assunto	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	SOLAE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do processo em diligência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e-fls. 195/226 da decisão de proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento e-fls. 178/191, que julgou procedente o lançamento de Contribuições Sociais Previdenciárias relacionadas ao período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2007.

Peço vênia para transcrever o relatório proferido pela decisão recorrida:

> SOLAE DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. teve lavrado contra si o Auto de Infração - AI em epígrafe, relativo ao lançamento de contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, nas competências outubro de 2004 a dezembro de 2007.
>
> O lançamento é composto pelos levantamentos **FPN, PRP** e **RDD.** O levantamento **FPN** abrange contribuições incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, paga ou creditada sob a forma de ajuda de custo, gratificações e liberalidade "layoff'.

O levantamento **PRP** abarca contribuições incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, paga ou creditada sob a forma de plano de previdência complementar.

Finalmente, o levantamento **RDD** contém contribuições incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, paga ou creditada sob a forma de ressarcimento de despesas diversas. O lançamento atingiu o montante de R$ 1.235.195,74 (um milhão, duzentos e trinta e cinco mil, cento e noventa e cinco reais e setenta e quatro centavos), valor consolidado em 05 de fevereiro de 2009.

Da Impugnação

O contribuinte foi intimado e impugnou o auto de infração fazendo nos seguintes termos:

A empresa impugnou tempestivamente a exigência, através do arrazoado de fls. 239/262. A ciência do AI ocorreu em 12 de fevereiro de 2009, e a protocolização da impugnação, em 16 de março de 2009.

Inicialmente, insurge-se contra o lançamento de contribuições previdenciárias sobre ajuda de custo, gratificações e liberalidade "lay-off'.

Analisa, por primeiro, a partir do disposto no artigo 22 da Lei n.° 8.212/91, o conceito de remuneração, concluindo que esta, intrinsecamente, apresenta o caráter de retributividade pelo serviço prestado. É inerente a esse e pago em razão desse. Por outras palavras, é fruto do trabalho prestado, tendo o caráter de retribuição.

Assim definida a base de cálculo da contribuição previdenciária, bem como o contexto de sua incidência, refere que a própria Lei n.° 8.212/91, em seu artigo 28, parágrafo 9.°, tratou de enumerar as hipóteses em que tal incidência não ocorre, abrangendo as importâncias "recebidas a título de ganhos eventuais" (alínea "e", item 7), "ajuda de custo" (alínea "g") e "programa de previdência complementar" (alínea "p").

No que tange à **ajuda de custo,** a impugnante afirma que esta é paga aos seus empregados, com base na transferência destes de seus locais de origem para locais por ela determinados.

Esclarece que há casos em que tal transferência é temporária, i.e., quando não ultrapassa o período de doze meses e não exige a mudança de residência do empregado; e há casos em que a necessidade da empresa exige que o empregado efetivamente transfira sua residência para local por ela determinado, situado em outra cidade — hipótese em que é exigida a mudança de residência do empregado por um período de até três anos. Ademais, na transferência permanente, a empresa tem a política de efetuar o pagamento da verba em questão, "que consiste no pagamento de 2 (duas) parcelas por ano de transferência".

Frisa, ainda, que o pagamento ocorre apenas nos casos de transferência permanente e é feito em duas parcelas, destinando-se a primeira a auxiliar o empregado transferido na sua instalação na nova cidade, considerando as despesas inerentes à mudança (ajuda especial, ajuda aluguel e ajuda instalação linha telefônica); a segunda, que é paga seis meses após a primeira, consiste na ajuda aluguel e ajuda especial para os empregados transferidos por um período de dois a três anos — caso dos empregados Gregory Paul Warner, Valdir Carmona Dias e Maria dos Anjos Sabino.

Entende, portanto, que a ajuda de cústo, delineada à vista de critérios rígidos e justos, não tem o caráter de retribuição, mas de nítida indenização, de caráter eventual. Ademais, o seu pagamento em duas parcelas por ano não a descaracteriza nem afasta, no caso concreto, a aplicação do artigo 28, parágrafo 9.°, alínea "g", da Lei n.° 8.212/91.

Documento nato-digital

Observa, ainda, que, na competência outubro de 2004, foi considerado, em relação a Gregory Paul Warner, o valor de **R$** 40.000,00, que, além de concernir à própria remuneração deste, foi devidamente tributado à guisa de contribuição previdenciária.

Em relação às **gratificações,** afirma, inicialmente, que o pagamento destas ocorre em razão de projetos específicos e extraordinários desenvolvidos por seus empregados, diante de alguma necessidade pontual apresentada.

Desta forma, havendo tal necessidade, os empregados são reunidos conforme a especialidade de cada um e conforme a natureza do problema, para desenvolver um projeto que o resolva. E solucionado este, os empregados envolvidos são gratificados, como forma de incentivo e reconhecimento.

Frisa que são vários os projetos desenvolvidos, cada qual referindo-se a uma situação específica — o que ressalta a inexistência de habitualidade no recebimento das gratificações por este ou aquele trabalhador.

Entende, assim, que as gratificações pagas enquadram-se na regra de não incidência contida no artigo 28, parágrafo 9.°, item 7, da Lei n.° 8.212/91, por se tratarem de verbas recebidas a título de ganhos eventuais, sem habitualidade, que dependem de que um fato incerto e ocasional ocorra, para que os empregados desenvolvam os respectivos projetos e, por isso, sejam gratificados. Aduz, ainda, que o empregado sequer tem a perspectiva do que poderá ocorrer ao desenvolver algum projeto ou mesmo de que poderá exigir tal gratificação, se o projeto foi desenvolvido, mas o objetivo não foi alcançado.

Quanto à **liberalidade "lay-off,** a impugnante esclarece, inicialmente, que teve sua origem em uma "joint venture" entre as empresas Dupont e Bunge, havendo absorvido alguns empregados desta última.

Ocorre que a Bunge contempla os empregados com tempo de serviço superior a quinze anos, que tenham seu contrato de trabalho rescindido, com uma indenização adicional (denominada "lay-off'), paga em parcela única na rescisão contratual — vantagem essa que foi preservada em relação aos empregados originários da Bunge, absorvidos pela impugnante, desde que, no momento da transferência, já tivessem eles adquirido o direito ao recebimento da verba indenizatória, i.e., quinze anos de serviços prestados.

Tal pagamento, portanto, tem nítida natureza indenizatória, à vista da rescisão do contrato de trabalho após anos de serviços prestados. Trata-se, ademais, de ganho eventual, eis que pago exclusivamente na rescisão do contrato de trabalho, enquadrando-se no artigo 28, parágrafo 9.°, alínea "e", item 7, da Lei n.° 8.212/91.

No tocante ao lançamento relativo ao **plano de previdência complementar** pago aos seus empregados, a impugnante apresenta, inicialmente, esclarecimentos acerca do funcionamento desse plano.

Em seqüência, analisando a legislação previdenciária, afirma a intributabilidade das parcelas desembolsadas a título de previdência complementar, sob pena de afronta aos artigos 1.0, inciso III, 3.°, inciso IV, 194, 195, 201 e 202 da Constituição Federal.

Observa, ainda, que, consoante o parágrafo 9.°, alínea "p", do artigo 28 da Lei n.° 8.212/91, alteração produzida pela Lei n.° 9.528/97, não integra o salário-de-contribuição "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. 9.° e 468 da CLT". (Grifos no original.)

Neste passo, repele o entendimento adotado pela Fiscalização, no sentido de que somente 20% dos seus empregados seriam contribuintes, usufruindo do respectivo plano

Documento nato-digital

de benefícios, restando os demais excluídos deste. E isto porque todos os seus empregados e dirigentes seriam participantes do plano de benefícios, "que, contudo, em razão das diferentes funções exercidas pelos empregados e, conseqüentemente, das diferentes remunerações, estabelece diferentes formas de beneficio". "O que há é o estabelecimento de planos diferenciados, em razão das diferentes funções exercidas pelos empregados, sendo que este critério não tem o condão de afastar a regra de exclusão prevista no art. 28, § 9°, 'p', da Lei n.° 8.212/91."

Assim também nos termos do parágrafo 2.° do artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, na redação dada pela Lei n.° 10.243/2001, que não deixa dúvidas de que "não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (...) VI - previdência privada".

Ressalta, por fim, a natureza assistencial das parcelas desembolsadas por força do plano de benefícios.

Em relação ao **reembolso de despesas,** refere, inicialmente, que efetua um adiantamento de valores a empregados transferidos de um país para outro, a fim de que estes possam suprir suas despesas do dia-a-dia. Contudo, posteriormente, a empresa não só é reembolsada pelo empregado, relativamente aos valores a ele adiantados, "como tais quantias **são incluídas na base de cálculo da contribuição previdenciária".** (Grifos no original.)

Aponta, no mês de abril de 2006, adiantamento efetuado a Gregory Paul Warner, no valor de **R$** 2.435,28, para pagamento do carnê-leão — valor que posteriormente teria sido acrescido às demais despesas concedidas a título de adiantamento nesse mesmo mês, no total de R$ 25.766,59, integrando a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Já em relação a Eduardo F. Schneider teria ocorrido situação distinta, também na competência abril de 2006, pois o desembolso da empresa refere-se a ajuda de custo no montante de R$ 30.701,98, com vistas à transferência do referido empregado para a Alemanha, não tendo sido, portanto, oferecido à tributação, com alicerce no artigo 28, parágrafo 9.°, "g", da Lei n.° 8.212/91.

Conclui que deve ser excluído da base de cálculo da exação previdenciária, na competência abril de 2006, o montante de R$ 33.137,36 — neste caso, tomado como exemplo da inconsistência do presente lançamento.

Assim também, pelas mesmas razões, em relação aos demais valores cobrados sob a rubrica "Reembolso de Despesas Diversas".

Ao final, a impugnante requer, **em preliminar,** seja recebida a presente impugnação, por tempestiva, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário lançado. **No mérito,** postula seja reconhecida a impropriedade do lançamento, com a consequente desconstituição do crédito tributário, tendo em vista a intributabilidade **(a)** dos valores pagos a título de ajuda de custo (paga nas transferências de empregados), gratificações (pagas mediante realização de projetos específicos) e "lay-off' (paga à conta de indenização por tempo de serviço, em razão de rescisão do contrato de trabalho), à vista do artigo 28, parágrafo 9.°, da Lei n.° 8.212/91; e **(b)** dos desembolsos efetuados, para o plano de previdência privada (disponibilizado para todos os empregados da empresa), nos termos do artigo 28, parágrafo 9.°, "p", da Lei n.° 8.212/91.

Quanto aos valores incluídos no item "Reembolso Despesas Diversas", requer a sua exclusão do lançamento, por já haverem sido oferecidos à tributação; quanto à ajuda de custo, também incluída nesse item, requer seja ela reconhecida como tal, para fins de exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (e-fls. 178):

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2007
>
> Auto de Infração n.° DEBCAD 37.210.468-1
>
> 1. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. A apresentação de impugnação tempestiva suspende a exigibilidade o crédito tributário. 2. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. As contribuições destinadas a terceiros (FNDE, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE) incidem, na forma da lei, sobre a remuneração total do segurado empregado, assim como, também na forma de lei, são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência dessas exações. 3. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. O valor das contribuições pagas pela empresa, em relação a programa de previdência complementar, integra os salários-de-contribuição dos segurados a seu serviço, quando, de fato, esse programa não é disponibilizado à totalidade de seus empregados e dirigentes, destinando-se a beneficiar os trabalhadores mais bem remunerados. 4. ÔNUS DA PROVA. A impugnante tem o ônus da prova acerca daquilo que alega.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte, devidamente intimado da decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário de e-fls. 195/226 em que alegou em apertada síntese: (a) rubricas da folha de pagamento não tributadas: 1) ajuda de custo; 2) gratificações, 3 liberalidade lay-off; (b) plano de previdência privada; (c) intributabilidade das parcelas desembolsadas a título da previdência complementar; e (d) reembolso de despesas

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

Constou da decisão recorrida:

> (...)
>
> Ademais, a verba em questão nada tem de eventual, havendo sido paga, conforme Discriminativo Analítico de Débito - DAD (fls. 03/10), em 26 de um total de 38 competências, no período de outubro de 2004 a novembro de 2007, e contemplando 111
>
> trabalhadores, alguns dos quais com pagamentos recebidos em mais de uma competência.
>
> Observe-se, ainda, que o demonstrativo de fls. 96/100, produzido pela impugnante, não menciona todos os segurados empregados considerados no lançamento a cada competência. Veja-se, por exemplo, Kleber Gaertner Godoy, que, na planilha anexa às fls. 104/105 do Processo n.° 11065.000332/2009-01, relativo ao AI n.° DEBCAD 37.210.467-3, aparece com quatro recebimentos, nas competências outubro, novembro e

Documento nato-digital

dezembro de 2004 e janeiro de 2005, enquanto que, no demonstrativo apresentado pela empresa, teria recebido um único pagamento em janeiro de 2005.

(...)

Ainda quanto à liberalidade "lay-off', o RF, em seu subitem 4.6.2, consigna que "em nenhuma das situações descritas no parágrafo 9.° [do artigo 28 da Lei n.° 8.212/91] citado anteriormente consta que pagamento a título de indenização por tempo de serviço, nas condições descritas pela empresa (mais de 15 anos em 31/03/1998), não integra o salário de contribuição. Como o próprio nome da rubrica já diz, tal indenização foi estipulada de forma liberal pela empresa, integrando assim as verbas salariais sobre as quais cabe a incidência de contribuição previdenciária".

A impugnante, a seu turno, afirma que os pagamentos realizados a esse título contemplam empregados originários da empresa Bunge, absorvidos por ela, com tempo de serviço superior a quinze anos, que tenham seu contrato de trabalho rescindido. Trata-se, segundo entende, de indenização adicional, paga em parcela única na rescisão contratual, com nítida natureza indenizatória. Trata-se, ademais, de ganho eventual, eis que pago exclusivamente na rescisão do contrato de trabalho, enquadrando-se no artigo 28, parágrafo 9.°, alínea "e", item 7, da Lei n.° 8.212/91.

Também neste caso, como no anterior, verifica-se que o pagamento em apreço decorre da prestação de trabalho à empresa, por parte do segurado empregado, com a só diferença de que, ao contrário da gratificação, não há relação direta entre essa verba e determinado projeto de interesse da impugnante.

E também não se trata de verba eventual, **primeiro,** porque paga, conforme DAD, a 21 trabalhadores, distribuídos em 12 competências; e, **segundo,** porque tem como destinatários todos os segurados empregados originários da empresa Bunge, absorvidos pela impugnante, com tempo de serviço superior a quinze anos em 31 de março de 1998.

Observe-se, ainda, que, conforme planilha de fls. 104/105, Marcelo Goldsztejn recebeu dois pagamentos a tal título, um em outubro de 2004, no montante de R$ 48.417,60, outro em abril de 2005, no valor de R$ 3.389,23, o que contraria a alegação da impugnante acerca do pagamento efetuado em uma única parcela, exclusivamente na rescisão do contrato de trabalho.

Da ajuda de custo

(...)

Ainda quanto à ajuda de custo, o RF, subitens 4.6.3 e 4.6.3.1, menciona que "Alguns empregados receberam esses pagamentos a título de ajuda de custo em desacordo com a norma excludente, ou seja, receberam pagamentos em número de parcelas superior a uma, ..., sendo que somente esses valores foram considerados tributáveis". Aponta, neste passo, Gregory Paul Warner, que recebeu ajuda de custo em outubro de 2004, abril de 2005, maio de 2005 e junho de 2005; Valdir Carmona Dias, que recebeu ajuda de custo em janeiro de 2005, julho de 2005 e janeiro de 2006; e Maria dos Anjos Sabino, que recebeu ajuda de custo em janeiro de 2006, julho de 2006, janeiro de 2007 e julho de 2007.

A impugnante, a seu turno, afirma que esta verba é paga as seus empregados, com base na transferência destes de seus locais de origem para locais por ela determinados. Esclarece, ainda, que há casos em que a necessidade da empresa exige que o empregado efetivamente transfira sua residência para o local por ela determinado, situado em outra cidade — hipótese em que é exigida a mudança de residência do empregado por um período de até três anos —, e que, nessa transferência, a empresa tem a política de efetuar o pagamento da verba em questão, em duas parcelas por ano de transferência.

Documento nato-digital

> Frisa que o pagamento ocorre apenas no casos de transferência permanente e é feito em duas parcelas, destinando-se a primeira a auxiliar o empregado transferido na sua instalação na nova cidade, considerando as despesas inerentes à mudança; a segunda, que é paga seis meses após a primeira, consiste na ajuda aluguel e ajuda especial para os empregados transferidos por um período de dois a três anos. Entende, portanto, que a ajuda de custo não tem o caráter de retribuição, mas de nítida indenização, de caráter eventual, e que o seu pagamento em duas parcelas por ano não a descaracteriza nem afasta a aplicação do artigo 28, parágrafo 9.°, alínea "g", da Lei n.° 8.212/91.
>
> Observa, ainda, que, na competência outubro de 2004, foi considerado, em relação a Gregory Paul Warner, o valor de R$ 40.000,00, que, além de compor a remuneração deste, foi devidamente tributado à guisa de contribuição previdenciária.
>
> Examinada norma excludente estabelecida no parágrafo 9.°, alínea "g", do artigo 28 da Lei n.° 8.212/91, na redação dada pela Lei n.° 9.528/97, verifica-se que a ajuda de custo somente não integra o salário-de-contribuição quando, cumulativamente, **(a)** é paga em parcela única e **(b)** o seu pagamento decorre, exclusivamente, da mudança de local de trabalho do empregado.
>
> No caso em tela, verifica-se, **em primeiro lugar,** que foram considerados tributáveis pela Fiscalização pagamentos efetuados em mais de uma parcela, mais especificamente, em quatro parcelas, a Gregory Paul Warner e a Maria dos Anjos Sabino, e em três parcelas, a Valdir Carmona Dias.
>
> (...)
>
> A impugnante, de sua parte, todavia, não se desincumbiu do ônus, que lhe competia, de fazer prova acerca do que alega, limitando-se a anexar os demonstrativos de fls. 143/148, desprovidos de qualquer elemento que lhes empreste confiabilidade.

O ponto principal da controvérsia e que restou evidenciado pela decisão recorrida, é que a falta de provas e a falta de elemento que lhes emprestasse confiabilidade, configurou como motivação da manutenção do Auto de Infração combatido. Juntou com o recurso voluntário os documentos de fls. 233/522, que comprovariam suas alegações.

Merece destaque o fato de que o contribuinte, juntamente com seu Recurso Voluntário, trouxe alguns documentos e trouxe alegações indicando páginas dos autos e de acordo com a busca à verdade material, determino a conversão do julgamento em diligência.

Conclusão

Converto o julgamento em diligência para que a unidade preparadora analise e faça um relatório circunstanciado a respeito dos documentos juntados com o recurso voluntário, mais especificamente quanto aos documentos de fls. 474/791.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama