



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 12268.000388/2009-33
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.848 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2013
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS EM FOLHA DE PAGAMENTO. SEGURADOS
Recorrente NOSSA SERVIÇO TEMPORÁRIO E GESTÃO DE PESSOAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

PLANO EDUCACIONAL. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO FATO GERADOR. LEGISLAÇÃO POSTERIOR MAIS FAVORÁVEL. APLICAÇÃO EM PROCESSO PENDENTE JULGAMENTO.

Não houve a caracterização do fato gerador sobre a verba paga a título de auxílio-educação (ajuda de custo - faculdade) aos segurados empregados.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando deixe de defini-lo como infração ou quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a averiguação da concessão do auxílio-educação aos segurados empregados, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. LEVANTAMENTO PPR - PROGRAMA PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS.

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa, quando não satisfeitos os requisitos exigidos pela legislação para gozo da imunidade.

Quando se comprova a efetiva aferição do cumprimento das metas, descabem considerações acerca da natureza subjetiva dos critérios fixados nos acordos de PLR.

Somente os pagamentos realizados após a segunda parcela é que estão em desconformidade com a lei.

LANÇAMENTO FISCAL. CORREÇÃO DO VALOR APURADO. DEMONSTRAÇÃO POR MEIO DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL.

Havendo comprovação de que o valor do tributo está incorreto, tal valor inicialmente apurado no lançamento fiscal deverá ser alterado para espelhar a realidade da contabilidade da Recorrente.

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, vencido o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, em dar provimento parcial para que: a) sejam retificados os valores inicialmente apurados na base de cálculo dos "levantamentos FPA - FOLHA PAGTO AMBIENTAL e TER - DÉCIMO TERCEIRO AMBIENTAL", conforme delineamento constante da - Tabela 1- do voto condutor; b) os valores apurados no - levantamento UED - Utilidade Educação- sejam excluídos; c) sejam excluídos da base de cálculo do - levantamento PPR - Programa Participação nos Resultados- os pagamentos das primeira e segunda parcelas, concedidos ao mesmo segurado; e d) aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, concernentes às contribuições previdenciárias não descontadas dos segurados empregados e contribuintes individuais, e não recolhidas aos cofres públicos, para as competências 01/2006 a 12/2007.

O Relatório Fiscal (fls. 49/58 – Volume I) informa que o fato gerador decorre da remuneração paga ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais (trabalhadores autônomos).

Os valores foram apurados por meio dos seguintes levantamentos:

1. **CI - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL** → diz respeito ao lançamento de remunerações pagas ou creditadas a segurados contribuintes individuais (pintor, eletricista, psicólogo, advogado, dentre outros), conforme planilha de fls. 108/174 (Anexo I) do processo 12268.000387/2009-99. Tais remunerações não foram incluídas em folhas de pagamento e nem declaradas em GFIP. As bases de cálculo foram apuradas em documentos de suporte dos lançamentos contábeis, registrados nas seguintes contas: Serviços Profissionais Contratados – código conta contábil 3.21.02.00030; Publicidade/Propaganda – código 3.21.02.00026; Curso e Treinamento – código 3.21.02.00043; Outras Despesas – código 3.31.05.00003 e Copa/Cozinha/Limpeza – código 3.21.02.00031;
2. **PRE - PRÊMIO DE PRODUTIVIDADE** → trata de pagamentos de valores apurados nos lançamentos contábeis, conta Curso e Treinamento-código 3.2.1.02.00043, referentes às remunerações pagas aos segurados empregados, a título de prêmio, por meio de crédito nas contas de cartões eletrônicos, cartões esses intermediados pela empresa Incentive House S/A, CNPJ 00.416.126/0002-22. Os segurados e os valores encontram-se identificados na planilha de fls. 96/100 (Anexo II, processo 12268.000387/2009-99);
3. **VR - VALE REFEIÇÃO** → trata do pagamento de salário "in natura" a empregados, na forma de alimentação, em desacordo com o disposto na Lei 6.321/1976, regulamentada pelo Decreto 5/1991, e sem guardar correspondência com o disposto no art. 28, § 9º, "c", da Lei 8.212/1991, tendo em vista o pagamento em pecúnia. As bases de cálculo foram obtidas por meio da conta Alimentação – código 3.2.1.02.00009, e os segurados e os valores estão relacionados na planilha de fls. 250/263 (Anexo IV, processo 12268.000387/2009-99);
4. **VT - VALE TRANSPORTE** → refere-se a valores pagos aos segurados empregados em pecúnia a título de vale transporte,

conforme conta contábil Vale Transporte – código 3.21.02.00008. Os segurados e os respectivos valores constam da planilha de fls. 224/236 (Anexo III, processo 12268.000387/2009-99);

5. **UED - UTILIDADE EDUCAÇÃO** → trata-se de valores pagos a segurados empregados a título de plano educacional (participação nos custos das mensalidades/faculdade) em desacordo com o disposto art. 28, § 9º, "t", da Lei 8.212/1991, tendo em vista que tal benefício não era estendido a todos os empregados. Os valores foram lançados na conta contábeis Curso e Treinamento – código 3.2.1.02.00043, e os pagamentos deram-se por meio de transferências bancárias (rubrica "ajuda de custo-faculdade"). Os segurados e respectivos valores integram a planilha de fls. 265, e às fls. 266/272, constam documentos que atestam a transferência bancária (Anexo V, processo 12268.000387/2009-99);
6. **DS - DESCONTO DO SEGURADO** → trata de diferenças constatadas nas folhas de pagamento dos estabelecimentos matriz e filial, em face da empresa proceder ao desconto dos empregados sem obedecer às faixas de salários e respectivas alíquotas. Tais diferenças integram a planilha de fls. 277/280 (Anexo VII, processo 12268.000387/2009-99);
7. **RUB - RUBRICAS NÃO INCLUÍDAS NA BASE** → diz respeito a parcelas integrantes do salário de contribuição intituladas “Pagamento de Outros Benefícios – código 285” e “Ajuda de Custo – código 66”, incluídas em folhas de pagamento e não recolhidas. Os beneficiários desses pagamentos com os respectivos valores integram a planilha de fls. 282/283 (Anexo VIII, processo 12268.000387/2009-99);
8. **PPR - PROGRAMA PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS** → tratam de valores pagos aos empregados, integrantes das folhas de pagamento – rubricas Participação no Lucro/Resultado, código 005, PPR – código 295, e PLR – código 296, em desacordo com a legislação específica (Lei 10.101/2000). Os beneficiários desses pagamentos com os respectivos valores integram a planilha de fls. 286/290 (Anexo IX, processo 12268.000387/2009-99);
9. **SAL - SALÁRIO COMPLEMENTAR** → tratam de valores pagos ou creditados a segurados empregados, de natureza complementar, não recolhido pela empresa, integrantes da planilha de fls. 313/314 (Anexo X, processo 12268.000387/2009-99);
10. **TER - DÉCIMO TERCEIRO AMBIENTAL** → trata de valores (13º salário) pagos aos segurados empregados alocados na empresa tomadora de serviços, não recolhidos e nem declarados em GFIP;
11. **FPE - FLS. PAGAMENTO EFETIVO** → refere-se às diferenças apuradas oriundas do confronto das folhas de pagamento dos trabalhadores efetivos com as guias de recolhimento (GPS);
12. **FPT - FLS. PAGAMENTO TEMPORÁRIO** → refere-se às diferenças apuradas oriundas do confronto das folhas de pagamento

dos trabalhadores temporários com as guias de recolhimento (GPS). Os valores das guias recolhidas (GPS única para trabalhadores efetivos e temporários) foram rateados para os levantamentos (FPE e FPT), conforme planilha de fls. 331/333 (Anexo XII, processo 12268.000387/2009-99);

13. **NF1- AFERIÇÃO NF TIM TEMPORÁRIO** → nesse levantamento encontram-se consignadas às remunerações devidas, pagas ou creditadas aos segurados trabalhadores temporários que prestaram serviços à empresa tomadora de serviços TIM SUL S/A, não incluídas em folha de pagamento. O lançamento foi arbitrado de acordo com o disposto no art. 33, § 6º, da Lei 8.212/1991, e nos arts. 231 e 235, do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, e os valores foram apurados por aferição indireta com aplicação do percentual de 50% sobre as notas fiscais de prestação de serviços (art. 600, inciso II, combinado com o artigo 597, incisos I, II e IV da IN SRP nº03, de 14/07/2005), conforme planilha de fl. 317 (Anexo XI, processo 12268.000387/2009-99);
14. **NF2 - AFERIÇÃO NF TIM CLT** → nesse levantamento encontram-se consignadas às remunerações devidas, pagas ou creditadas aos segurados empregados que prestaram serviços à empresa tomadora de serviços TIM SUL S/A, não incluídas em folha de pagamento. O lançamento foi arbitrado de acordo com o disposto no art. 33, § 6º, da Lei 8.212/1991, e nos arts. 231 e 235, do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, e os valores foram apurados por aferição indireta com aplicação do percentual de 40% sobre as notas fiscais de prestação de serviços (art. 600, inciso I, combinado com o artigo 597, incisos I, II e IV da IN SRP nº03, de 14/07/2005), conforme planilha de fls. 318/319 (Anexo XI, processo 12268.000387/2009-99).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 07/10/2009 (fl. 01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva (fls. 76/100 – Volume I) – acompanhada de anexos de fls. 101/203 (Volumes I a XII) –, alegando, em síntese, que:

1. **Preliminarmente. Da concordância parcial do débito.** A empresa requereu o parcelamento dos valores referentes aos levantamentos: CI - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL; PRE - PRÊMIO DE PRODUTIVIDADE; VT - VALE TRANSPORTE; VR - VALE REFEIÇÃO; DS - DESCONTO DO SEGURADO e RUB - RUBRICAS NÃO INCLUÍDAS NA BASE;
2. **Levantamento UED - UTILIDADE EDUCAÇÃO.** Diz que pagou a verba intitulada “ajuda de custo-faculdade” para alguns empregados que preencheram os requisitos previstos no documento interno denominado Orientação de Trabalho (OT) - Programa Bolsa Estudo, ora anexado, e que o fato dessa verba ter sido concedida a coordenadores, gerentes e assistentes financeiros (funções dos

empregados arrolados no Anexo V), só vem fortalecer a questão de que todos os empregados tinham acesso ao benefício. Alega que mesmo que a alínea "t" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/1991 não mencione a comprovação da despesa efetuada, junta ao presente, os comprovantes dos pagamentos efetuados para a faculdade do empregado Luiz Carlos Mendes. Pede a exclusão do levantamento da base de cálculo do débito;

3. **Levantamento PPR - PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS.** Alega que não desobedeceu ao Acordo de Participação dos Funcionários e Estagiários da NOSSA Serviço Temporário e Gestão de Pessoas: empregados efetivos (código de lotação 0000.1 – Anexo IX), que pagou a verba de participação nos lucros ou resultados aos empregados em 01/2006, 07/2006, 01/2007 e 07/2007, e que alguns desses empregados passaram a ter direito à complementação da verba paga pelas metas alcançadas, sendo 04 empregados em 02/2006 e 08 empregados em 08/2006, portanto, tal fato não configurou nova distribuição nos lucros ou resultados da empresa; trabalhadores temporários (código de lotação 00378, 00173, 00075, 03237-Anexo IX), que a referida verba não é extensiva aos trabalhadores temporários, por isso, as empresas tomadoras de serviços (clientes) decidiram, por liberalidade, estender aos trabalhadores temporários a seu serviço, o acordo de participação nos lucros ou resultados que firmaram com seus empregados. Dessa forma, foram efetuados pagamentos a título de PPR aos trabalhadores temporários nos meses de 01/2006, 02/2006, 10/2006, 02/2007, 03/2007, 06/2007, 11/2007 e 12/2007. Diz que esses pagamentos foram efetuados pelo valor total pago pelas empresas tomadoras de serviços sem incidência de contribuição previdenciária, e que tal verba se assemelha a uma gratificação não ajustada (§ 1º do art. 457 da CLT). Pede a exclusão do levantamento da base de cálculo do débito;
4. **Levantamento SAL - SALÁRIO COMPLEMENTAR.** Alega que pagou os referidos valores em decorrência de complementação salarial a título de rescisão contratual, horas extras, adicionais noturno e periculosidade e de férias, e que, alguns desses valores, não sofreram incidência de contribuição porque se referiam à devolução de desconto de vale transporte e ao pagamento de ajuda de custo. Diz que vem comprovar os pagamentos por meio de recibos de pagamento (holerite), rescisões contratuais e recibos de férias (documentos anexos) e que procedeu ao recolhimento das contribuições previdenciárias. Em seguida, vem apresentar planilha alusiva ao período lavrado, onde discrimina a competência, o nome do empregado, o valor e o motivo, fls. 354/361 (processo 12268.000387/2009-99). Pede a exclusão do levantamento da base de cálculo do débito;
5. **Levantamento TER - DÉCIMO TERCEIRO AMBIENTAL.** Sustenta a Autuada que não por equívoco, inserido nos arquivos digitais (formato MANAD) da empresa Nossa Serviço Temporário e Gestão de Pessoas Ltda, folhas de pagamento do período de 01/2006 a 07/2007, com empregados da empresa Nossa Gestão de Pessoas e

Serviço Ltda, CNPJ nº 73.277.675/0001-56, alocados na empresa tomadora de serviços Ambiental. Diz que a transferência dos empregados dessa empresa para a empresa fiscalizada só veio ocorrer em 08/2007. Anexa, às fls. 338/1820 (Volumes II a X), diversos documentos: CAGED do Ministério do Trabalho e Emprego, guia de recolhimento do FGTS-GRF, folhas de pagamento analíticas, GFIP, GPS da empresa Nossa Gestão de Pessoas e Serviços Ltda; GFIP e GPS da empresa Nossa Serviço Temporário e Gestão de Pessoas Ltda, demonstrativo mensal de faturamento, GPS, e folhas de pagamento analíticas da empresa Nossa Serviço Temporário e Gestão de Pessoas Ltda.;

6. **Levantamentos FPE - FLS. PAGAMENTO EFETIVO e FPT - FLS. PAGAMENTO TEMPORÁRIO.** Diz que elabora folhas de pagamento distintas para os trabalhadores temporários e empregados efetivos, bem como declara GFIP por tomador de serviços, contudo recolhe a contribuição previdenciária em GPS única. E que tal procedimento não desrespeita a legislação, já que pode recolher em única GPS por competência e por estabelecimento, as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas a todos os segurados cedidos e alocadas no setor administrativo. Pede a exclusão dos levantamentos das bases de cálculo do débito;
7. **Levantamento NF1 - AFERIÇÃO NF TIM TEMPORÁRIO.** Alega que mantinha mais de um contrato de prestação de serviços de intermediação de mão-de-obra temporária com a empresa contratante Tim Sul S/A, e que apesar da correta contabilização dos contratos e dos valores recebidos via notas fiscais, a fiscalização entendeu, com base em indícios, que o livro Diário não registrava o movimento real da remuneração dos trabalhadores cedidos, vindo desconsiderar todas as informações contábeis para apurar as contribuições por meio da aferição indireta (Anexo XI). Ao contrário, a contabilidade da empresa retratava o movimento real da remuneração paga ou creditada aos segurados, uma vez que todos os lançamentos relativos às notas fiscais emitidas foram efetuados no livro Diário, vide competências 10/2006 e 03/2007. Afirma que o procedimento fiscal foi excessivamente rigoroso, pois além de proceder corretamente em relação à contabilidade, também elaborou folhas de pagamento para os trabalhadores temporários (documentos anexos);
8. **Levantamento NF2 - AFERIÇÃO NF TIM CLT.** Com relação aos trabalhadores efetivos colocados à disposição da empresa Tim Sul S/A, traz as mesmas razões já expostas anteriormente. Pede a exclusão do levantamento da base de cálculo do débito.
9. Por fim, pede que seja julgado improcedente o AI em epígrafe na parte contestada.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Curitiba/PR – por meio do Acórdão nº 06-29.969 da 5ª Turma da DRJ/CTA (fls. 2025/2035 –

Volume XII) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele se coaduna com os preceitos legais que disciplinam a sua lavratura, posto que traz em seu conteúdo todos os requisitos necessários a sua validade.

A Notificada apresentou recurso (fls. 2039/2053 – Volume XII), acompanhado de Anexos de fls. 2054/2724 – Volumes XII a XV, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Curitiba/PR informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processo e julgamento (fls. 2725/2726 – Volume XV).

Posteriormente, esta Corte Administrativa (CARF) converteu o julgamento em diligência para análise do Fisco dos documentos acostados à peça recursal. Por sua vez, o Fisco manifestou-se no sentido de retificar em parte os valores inicialmente lançados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conhecimento do recurso interposto.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a Recorrente requereu o parcelamento dos valores concernentes aos seguintes levantamentos: **CI** - CONTRIBUINTE INDIVIDUAL; **PRE** - PRÊMIO DE PRODUTIVIDADE; **VT** - VALE TRANSPORTE; **VR** - VALE REFEIÇÃO; **DS** - DESCONTO DO SEGURADO; e **RUB** - RUBRICAS NÃO INCLUÍDAS NA BASE. Com isso, os valores apurados nesses levantamentos não fazem parte da controvérsia instaurada na peça recursal e, por consectário lógico-jurídico, eles não serão submetidos a análise no presente voto.

A Recorrente argumenta que pagou a verba intitulada “ajuda de custofaculdade” (auxílio-educação) para alguns empregados que preencheram os requisitos previstos no documento interno denominado Orientação de Trabalho (OT) - Programa Bolsa Estudo, assim, solicita a exclusão dos valores lançados no levantamento UED - Utilidade Educação.

Em decorrência dos documentos acostados aos autos – especificamente os comprovantes de pagamentos efetuados para a faculdade do empregado Luiz Carlos Mendes e de transferências bancárias para os demais segurados – e da aplicação da retroatividade benéfica da legislação tributária (art. 106 do CTN), entende-se que os valores apurados no “**levantamento UED - Utilidade Educação**” devem ser excluídos do presente lançamento fiscal, conforme as razões fáticas e jurídicas a seguir delineadas.

O Fisco entende que os valores pagos a título de “ajuda de custo - faculdade” devem ser caracterizados como salário de contribuição, já que tais valores não eram concedidos a todos os empregados nem houve a comprovação de que o benefício foi concedido aos segurados descrito na relação constante do anexo V, nos seguintes termos do Relatório Fiscal (fls. 187/195 – Volume I, processo 12268.000387/2009-99):

“[...] Levantamento UED - UTILIDADE EDUCAÇÃO:

Levantamento da contribuição incidente sobre salários utilidades creditado a segurados empregados na forma de participação no custo da mensalidade da faculdade. Na análise dos documentos contábeis, conforme cópias do anexo V verificamos a existência de pagamentos efetuados, através de transferências bancárias, a título de “ajuda de custo - faculdade”.

Não há comprovação da despesa e o benefício foi concedido aos segurados descrito na relação constante do anexo V, extraído da conta denominada Curso e Treinamento - código 3.21.02.00043.

O fato de que nem todos os empregados tenham acesso a tal benefício, por si só, enseja o lançamento de tais parcelas como integrantes do salário de contribuição, conforme disposto na Lei nº 8.212/91, artigo 28, parágrafo 9º, alínea "t". (g.n.) [...]

Com o mesmo entendimento do Fisco, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) – por meio do Acórdão nº 06-29.969 da 5ª Turma da DRJ/CTA (fls. 2025/2035 – Volume XII) – entendeu que os valores pagos a título de “ajuda de custo - faculdade” devem compor a base de cálculo da contribuição previdenciária pelas seguintes razões:

*“[...] Assim, embora previsto que o valor, relativo ao plano educacional que vise a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não integra o salário-de-contribuição, uma vez não permitido o acesso ao mesmo a **todos** os seus empregados e dirigentes, comporá a base de cálculo da contribuição previdenciária para todos os fins e efeitos.*

É o que acontece nos autos. O documento interno denominado Orientação de Trabalho (OT)- Programa Bolsa Estudo juntado pela defesa, fl. 382, demonstra que o benefício não foi extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes, pois menciona no subitem 6.1 que apenas tem direito a Bolsa: "todo funcionário que tiver completado 02 anos de contrato com a NOSSA". [...]

Extrai-se do entendimento do Fisco, ratificado pela DRJ, que a norma de isenção do art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991 não se aplica ao caso ora analisado, porque o auxílio-educação somente era concedido aos funcionários que possuíam mais de dois anos de vínculo empregatício, e, a partir disso, afirma que o auxílio-educação não era concedido a todos os seus empregados e dirigentes.

Ocorre, contudo, que a regra de isenção estampada no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991 sofreu alteração legislativa por meio da Lei 12.513/2011 e passou a prevê outros requisitos para viabilizar a isenção tributária, que foram: (i) valor pago deverá ser vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados; (ii) não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (iii) 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.

Lei n. 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 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; (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~~

~~ursos 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)

No caso em tela, os requisitos para a aplicação da regra de isenção estavam previstos no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.711/1998, que eram: (i) o valor não poderia ser utilizado em substituição de parcela salarial; e (ii) o plano educacional deveria ser disponibilizado a todos os empregados e dirigentes. Posteriormente, houve alteração dessa regra pela Lei 12.513/2011, modificando os requisitos para a obtenção da isenção, inclusive **não exigiu** mais o requisito de que o acesso ao plano educacional deveria ser extensivo a todos os empregados e dirigentes (requisito ii). Assim, considerando o grau de retroatividade média da norma previsto no art. 106, inciso II, alíneas “a” e “b”, do Código Tributário Nacional (CTN), transcrito abaixo, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

Mesmo havendo dúvida sobre o correto enquadramento do fato delineado pelo Fisco como campo de incidência da contribuição previdenciária, seja na regra anterior dada pela Lei 9.711/1998 – entendimento capitaneado pelo Fisco –, seja na regra atual dada pela Lei 12.513/2011, faz-se necessário realizar uma interpretação sistemática da legislação tributária e, com isso, a retroatividade deverá ser obrigatória, pois, em caso de dúvida, deve-se adotar a interpretação mais favorável ao sujeito passivo, conforme deixa claro o art. 112, incisos I e II, do CTN.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (g.n.)

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Logo, para a averiguação de que a Recorrente cumpriu os requisitos da norma de isenção, **levantamento UED - Utilidade Educação**, deverá ser aplicada a regra estampada no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 12.513/2011, ao qual não mais exige que o mesmo plano educacional seja disponibilizado a todos os empregados e dirigentes.

Por sua vez, percebe-se que o auxílio-educação (“ajuda de custo - faculdade”) era concedido a todos os funcionários que tivessem completado dois anos de contrato com a Recorrente, conforme o documento interno denominado Orientação de Trabalho (OT) - Programa Bolsa Estudo juntado (fl. 382), subitem 6.1: “*todo funcionário que tiver completado 02 anos de contrato com a NOSSA*”. Nesse particular, entende-se que esse prazo estipulado para a concessão do benefício educacional, por si só, não é suficiente para caracterizar que os valores foram pagos em desobediência a regra de isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, já que se trata de apenas um prazo de carência, previsto em norma interna da empresa e com amplitude geral, aplicando-se a todos os funcionários da Recorrente. Esse entendimento está consubstanciado em julgados manifestados pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), abaixo transcritos.

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. NATUREZA DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. VALIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. CONVÊNIO SAÚDE. LEI Nº 8.212/91. EXCLUSÃO. DESPESA COM ALUGUEL. SÚMULA 7/STJ.

(...)

IV - A estipulação de prazo de carência para que os empregados da empresa façam jus ao auxílio escolar e ao convênio-saúde não retira o caráter de generalidade prevista na Lei nº 8.212/91, não se configurando os valores pagos com tais benefícios, portanto, como salário-de-contribuição. (g.n.)

V - Recurso Especial parcialmente provido (STJ. Resp 1057010/SC . Relator Min. Francisco Falcão. Primeira Turma. DJe. 04/09/2008)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 II, DO CPC. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. CONVÊNIO SAÚDE. LIMITE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. ART. 515, DO CPC.

VALORES) PAGOS A, TÍTULO DE ALUGUÉIS DE IMÓVEIS PARA USO DE EMPREGADOS E PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS.. QUESTÕES FÁTICAS APRECIADAS PELA ORIGEM. SÚMULA 7/STJ. VIOLAÇÃO DO § 2º, DO ART. 25, DA LEI N. 8.870/94. ENFOQUE CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE EXAME DO TEMA NA VIA ESPECIAL.

(...)

8. O auxílio educação pago pela Embargante aos seus funcionários, de forma eventual, para aqueles que estivessem freqüentando cursos regulares de 2º e 3º graus, tem natureza tipicamente indenizatória, não se configurando como salário-de-contribuição.

9. A exigência de um período mínimo de trabalho na empresa não configura discriminação, a afastar a aplicação do disposto no art. 28, § 9º, alínea "t", da Lei n" 8.212/91. (g.n.)

(...)

"O critério estabelecido pela empresa não exclui qualquer funcionário do benefício, apenas condiciona, com base em critérios razoáveis, o acesso a tais vantagens à satisfação de determinados requisitos.

(...)

O apego exagerado ao sentido literal da expressão 'todos os trabalhadores' neste caso, conduz a uma conclusão injusta e contrária à verdadeira intenção do legislador que foi incentivar às empresas que concedem benefícios importantes ao pleno desenvolvimento dos trabalhadores.

(...)

(STJ. REsp 953742 / SC. Relator. Min. José Delgado. Primeira Turma. Dje. 10/03)

Verifica-se ainda que, conforme documentos acostados aos autos pela Recorrente (peça de impugnação e peça recursal), os pagamentos foram efetuados para custear a faculdade do empregado Luiz Carlos Mendes. Para os demais segurados, tais documentos apontam que houve transferências bancárias. Ademais, esses documentos foram submetidos à apreciação do Fisco, conforme Diligência fiscal estabelecida por esta Corte Administrativa, sendo que não houve qualquer manifestação de incongruência nesses documentos. Dessa forma, entende-se que os pagamentos foram concedidos aos segurados empregados para custear o plano educacional previsto na Orientação de Trabalho (OT) - Programa Bolsa Estudo (fl. 382, processo 12268.000387/2009-99).

Fica consignado ainda que há precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) entendendo que o auxílio-educação constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como *salário in natura*, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado, conforme transcrição abaixo.

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho. 2. In casu, a bolsa de estudos é paga pela empresa para fins de cursos de idiomas e pós-graduação. 3. Agravo Regimental não provido.

(STJ, AgRg no AREsp 182495/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 07/03/2013)

Nesse passo, de acordo com o § 2º do art. 458 da CLT, os valores pagos a título de educação não compreendem salário pago aos funcionários, bem como que não há amparo legal para se exigir contribuição sobre esta rubrica.

Consolidação das Leis do Trabalho (CLT):

Art. 458. Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

(...)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

I - vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II - educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (g.n.)

Nesse caminho, percebe-se que não houve a caracterização do fato gerador da contribuição previdenciária, incidente sobre a verba paga a título de “ajuda de custo - faculdade” (auxílio-educação, levantamento UED - Utilidade Educação), eis que os elementos probatórios juntados aos autos apontam que a Recorrente cumpria a regra matriz prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991.

Diante desse contexto fático e jurídico, entende-se que os valores apurados no “levantamento UED - Utilidade Educação” devem ser excluídos do presente lançamento fiscal, eis que o auxílio-educação, concedido pela Recorrente aos segurados empregados, constitui investimento na qualificação de seus empregados, não podendo ser considerado como salário utilidade. Esse entendimento está consubstanciado na regra prevista no art. 28, § 9º, alínea “t”, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 12.513/2011, c/c as regras do art. 106, inciso II, alíneas “a” e “b”, e do art. 112, incisos I e II, ambos do Código Tributário Nacional (CTN); bem como está em consonância com os precedentes jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Com relação ao levantamento PPR - Programa Participação nos Resultados, a Recorrente alega que procedeu conforme acordo firmado com o Sindicato dos Empregados em Empresas de Prestação de Serviços a Terceiros, Colocação e Administração de Mão-de-Obra, Trabalho Temporário, Leitura de Medidores e de Entregas de Avisos no Estado do Paraná-SINEEPRES, e, com isso, não houve a configuração de nova distribuição de lucros ou resultados da empresa.

Por sua vez, o Fisco afirma que a verba intitulada de participação nos lucros e resultados foi paga mais de duas parcelas anuais, sendo que isso não seria permitido pela legislação vigente à época do fato gerador, nos seguintes termos:

“[...] Levantamento PPR - PROGR DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS:

Neste levantamento apuramos os valores pagos nas folhas de pagamento nas seguintes rubricas: Participação n o Lucro/Resultado - código 005, PPR - código 295 e PLR - código 296.

(...)

De acordo com os acordos apresentados, fica estipulado o pagamento do referido benefício nos meses de janeiro/06, julho/06, janeiro/07 e julho/07- Todos os pagamentos efetuados fora deste prazo foram levantados por estar em desacordo com o instrumento da negociação pactuado com os empregados, com intermediação do sindicato.

A Lei 10.101/00 veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

De acordo com as folhas de pagamentos da empresa verificamos que alguns segurados foram creditados ou pagos com mais de duas parcelas anuais. *Portanto, tais pagamentos estão em desconformidade com a legislação e descaracterizamos tais pagamentos como PLR e levamos a tributação pelo valor total das parcelas. [...]” (Relatório Fiscal (fls. 187/195 – Volume I, processo 12268.000387/2009-99)*

Neste particular, acato, em parte, as alegações da Recorrente, e encaminho no sentido de que somente há incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados após a segunda parcela, eis que os pagamentos oriundos da terceira parcela e seguintes, concedidos ao mesmo segurado empregado, estão em desconformidade com a Lei 10.101/2000. Esse entendimento foi manifestado no Voto nº 2402-003.786 (sessão de 15/10/2013), proferido por esta Corte Administrativa, processo 10380.010661/2007-54 (Relator: Julio César Vieira Gomes), que será parte integrante desse voto nas suas razões jurídicas para a solução da controvérsia instaurada.

“[...] No mérito. Participação nos lucros e resultados

A participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa é um marco histórico dos direitos trabalhistas. Com todas as conquistas: salário-mínimo, limitação da jornada de

trabalho, proteção contra a demissão sem justa causa, férias, descanso semanal remunerado, apenas para mencionar algumas, ainda assim capital e trabalho se opunham, um ao outro, como realidades inconciliáveis.

Foi com a Constituição Federal que se abriu a possibilidade de o trabalhador auferir parte do resultado de sua força laboral entregue à empresa. No artigo 7º, Inciso XI, junto com outros direitos sociais do trabalhador está a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração; portanto, trata-se imunidade tributária:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Entretanto, apenas com a Medida Provisória nº 794, de 22/12/94, convertida na Lei nº 10.101, de 19/12/2000, a matéria foi regulamentada:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

a) Finalidades:

- integração entre capital e trabalho; e*
- ganho de produtividade.*

Art.2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§1º 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, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

b) *Negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores. No instrumento de negociação devem constar, com clareza e objetividade, as condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direitos substantivos).*

Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa. Vê-se que no instrumento de negociação deve constar o que dispõe o artigo 2º, §1º e, no caso dos critérios para se fazer jus ao benefício, o legislador cuidou apenas de exemplificá-los.

Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, I da lei possibilita inclusive que a condição para a participação nos lucros ou resultados seja apenas a lucratividade da empresa. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício Financeiro que estão sendo distribuídos lucros aos trabalhadores, que existe acordo coletivo ou comissão de trabalhadores e que a distribuição não é inferior a um semestre civil a participação nos lucros é regular. Não há nenhuma restrição na lei para que assim proceda a empresa. E nem poderia a autoridade fiscal criá-las no caso concreto, sob pena de violação do Princípio da Legalidade, artigo 37, “caput” da Constituição Federal.

Quanto aos mecanismos de aferição das informações para fins de comprovação do cumprimento dos critérios para a participação, não há qualquer previsão na lei no sentido de se exigir metas individualizadas para os trabalhadores. E nem poderia. Caso adotasse a lucratividade da empresa ou o alcance de outras metas organizacionais, critérios esses exemplificados na lei, não vejo como se aferir individualmente a parcela de contribuição de cada trabalhador para o cumprimento dessas metas. Como se poderia aferir a parcela do lucro de uma empresa de grande porte atribuída individualmente a um trabalhador da linha de produção? E mais. A exigência por parte da fiscalização de metas individualizadas vai de encontro ao que se procurou evitar na regulamentação da participação nos resultados e lucros – PLR, que é afastá-lo do conceito de salário.

Em razão de tudo aqui exposto, vê-se que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, preocupou-se o legislador com essa possibilidade de se desvirtuar a finalidade da lei e se utilizar a participação nos lucros e resultados da empresa para a sonegação de contribuições sociais:

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

...

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Pagamentos no período de 01/01/2002 a 31/12/2002

No caso, em relação aos pagamentos do PLR no período de 03/2002 a 12/2002, verifica-se que a fiscalização traz os seguintes fundamentos extraídos do acordo relativo ao exercício de 2001:

índice de organização e limpeza , em que os empregados são avaliados em relação à organização, higiene e limpeza dos setores e seções da empresa, bem como a higienização e limpeza dos funcionários e sua apresentação pessoal, o uso adequado dos equipamentos de proteção individual e a conservação dos bens, equipamentos e materiais colocados a sua disposição e sob a sua responsabilidade, índice este que não observa o que preceitua o art. 2º da Lei 10.101/2000 no seu §1º.

...

No item 4 do acordo verifica-se que será feito o pagamento de um adicional de 1% sobre o salário nominal de cada funcionário para cada meta atingida quanto a redução de despesas operacionais. No citado item podemos ver que as regras para o pagamento do referido percentual obedecem regras claras e objetivas e de possível mensuração.

Também que houve pagamento em mais de 2 (duas) parcelas no mesmo exercício, o que contraria o disposto na Lei nº 10.101/2000, artigo 3º, §2º e que não foram incluídos os empregados admitidos por contrato de experiência.

Como já salientado, não há óbices no estatuto do PLR que sejam adotados outros critérios além daqueles já neles previstos, desde

que seja possível a sua aferição. Acontece que está demonstrado nos autos que a recorrente mantinha sistema de avaliação dos empregados que contemplava esses critérios e que se prestaram efetivamente para o cálculo da parcela paga a cada empregado. Assim, entendo que não cabe à fiscalização, apenas com um exame em abstrato do critério fixado em acordo, concluir pela impossibilidade de aferição do cumprimento da meta. Quanto a esse fundamento, entendo que procedem as alegações da recorrente.

Quanto a não inclusão dos segurados em contrato de experiência, os preceitos da Lei nº 10.101/2000 vedam que o benefício substitua a remuneração do empregado o que ficaria denunciado com o emprego de critérios pessoas para sua concessão, o que não se verifica com a exclusão de segurados que pelas características da relação de trabalho justificariam a não contemplação no programa de PLR. Como salientado na decisão recorrida, os segurados estão em período de experiência e a contribuição para os resultados coletivos, em tese, não seria a mesma daqueles que são efetivos e experientes. É também de se considerar que após a efetivação esses segurados recebem o benefício retroativamente, como também consta da decisão recorrida.

Quanto ao pagamento em mais de duas parcelas, deve-se considerar as duas situações: pagamento a segurados ativos e pagamento na rescisão do contrato de trabalho.

Com relação ao empregados em atividade, os pagamentos em mais de duas parcelas ao ano, não procede o lançamento em relação a todas as parcelas, mas apenas em relação a terceira em diante.

Entendo que a interpretação adotada pela fiscalização não se coaduna com os preceitos do diploma de regência do benefício.

Art. 3º (...)

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Somente os pagamentos realizados após a segunda parcela é que estão em desconformidade com a lei. Quando do pagamento da primeira parcela não há qualquer óbice para o gozo da imunidade da contribuição incidente sobre esse valor, independentemente do número de parcelas que eventualmente seriam posteriormente pagas e assim também em relação à segunda parcela, paga em 03/2002. As parcelas que não devem ser consideradas como PLR são as terceira e seguintes. Conforme já exposto, as regras nos instrumentos de instituição do PLR não estão contrárias à lei e não desvirtuam o benefício; portanto, fazer incidir a contribuição sobre as três parcelas implica a desconsideração, em relação ao segurado beneficiário por esse critério, do próprio programa de PLR.

Esta Corte Administrativa (CARF), por meio da Resolução nº 2402-000.239 (4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária), converteu o julgamento em diligência fiscal. Após procedida a diligência e analisados os documentos comprobatórios acostados aos autos, o Fisco informou que a retenção apurada no “**levantamento TER - DÉCIMO TERCEIRO AMBIENTAL**” está incorreta, e propôs a seguinte retificação:

Tabela 1 – Dados extraídos do Relatório Fiscal de Diligência		
Competência	Retenção INSS Anterior, conf. Discriminativo Débito – levantamento TER (DE)	Retenção INSS Atual – levantamento TER (PARA)
13/2006	7.171,40	2,55

Diante dos documentos acostados aos autos e após constatação da fidedignidade dos fatos pelo Fisco, acato em parte as alegações da Recorrente e encaminho no sentido de que o valor inicialmente apurado para o “**levantamento TER - DÉCIMO TERCEIRO AMBIENTAL**” seja retificado, conforme **Tabela 1** retromencionada, eis que tal valor está em desconformidade com os dados contábeis da empresa.

Com relação aos levantamentos FPE - FLS PAGAMENTO EFETIVO e FPT - FLS PAGAMENTO TEMPORÁRIO, aduz a Recorrente que as diferenças apuradas oriundas do cotejo das folhas de pagamento com os recolhimentos efetuados são indevidas, uma vez que efetua o recolhimento das contribuições alusivas aos trabalhadores temporários e efetivos numa única GPS, e que essas diferenças só ocorreram em face da fiscalização ter considerado a retenção separadamente. E, solicita análise dos documentos acostados aos autos (Guias de Recolhimento - GPS).

A alegação da Recorrente não será acatada, eis que os recolhimentos já foram considerados na apuração dos valores lançados, conforme constatação pelo Fisco delineada no Relatório Fiscal de Diligência, bem como na averiguação dos documentos anexos ao Relatório Fiscal denominados RDA - Relatório de Documentos Apresentados e RADA - Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (fls. 40 a 50 do Volume 1, processo 12268.000387/2009-99), consubstanciado pelos documentos de Anexos XII (fls. 338 a 380, processo 12268.000387/2009-99).

Constata-se ainda que os documentos acostados aos autos pela Recorrente não são suficientes para modificar ou reformar a decisão de primeira instância, assim como são insuficientes para alterar os valores apurados nos levantamentos FPE - FLS PAGAMENTO EFETIVO e FPT - FLS PAGAMENTO TEMPORÁRIO. E, com isso, a alegação da Recorrente de que as diferenças apuradas pelo Fisco só ocorreram porque os valores da retenção foram considerados separados dos demais recolhimentos, conforme documentos acostados aos autos (Guias de Recolhimento - GPS), não será acatada.

Para os levantamentos “NF1 - AFERIÇÃO NF TIM TEMPORÁRIO” e “NF2 - AFERIÇÃO NF TIM CLT”, a Recorrente alega revisão ou cancelamento do lançamento fiscal, pois apresentou todas informações possíveis, não incorrendo em negativa de cumprir qualquer determinação feita pelo Fisco, não sendo cabível o arbitramento efetuado.

Tal alegação é infundada, eis que o Fisco cumpriu a legislação de regência, ensejando o lançamento de ofício, com a utilização da base de cálculo decorrente de aferição

indireta. Esta decorre de um ato necessário e devidamente motivado, conforme registro no Relatório Fiscal – item “4” (fls. 187/195 – Volume I, processo 12268.000387/2009-99) –, visto que a auditoria fiscal demonstrou que ocorreu recusa ou sonegação de documentos ou informações, ou sua apresentação foi deficiente.

Essa demonstração da recusa de apresentação de documentos ou informações, ou a sua apresentação deficiente, ficou assentada no Relatório Fiscal nos seguintes termos (fls. 191/192, processo 12268.000387/2009-99):

“[...] Levantamento NFI - AFERIÇÃO NF TIM TEMPORÁRIO:

Trata o presente levantamento de remuneração paga ou creditada aos segurados empregados temporários, na forma da Lei no. 6.019/74, contida em valores pagos a prestadora de serviços Tim S.A. O presente levantamento se deve a constatação que os lançamentos contábeis não condizem com fatos verificados em documentos subsidiários.

No anexo XI, juntamos cópias de documentos apurados na empresa, onde constata se que o contribuinte efetua pagamentos não incluídos nas folhas de pagamentos. A empresa foi intimada a esclarecer tais pagamentos, que justificou como devolução de valores ao cliente. Tal justificativa não condiz com os fatos contábeis, uma vez que não houve alteração na receita aferida. Também verificamos que os mesmos lançamentos foram efetuados, mês a mês, quase sempre nas mesmas datas, pör época dos pagamentos das folhas dos funcionários, com o mesmo histórico, ou seja, "•suprimento de caixa. '

Em razão do acima exposto, esta auditoria desconsiderou os registros da contabilidade em relação aos pagamentos efetuados aos empregados que prestaram serviços especificamente para esta empresa tomadora, tendo em vista que não registrou o movimento real da remuneração dos segurados cedentes.

Também juntamos no anexo XI, cópia da Ata do Processo de Reclamatória Trabalhista da segurada Jully Maffioletti, onde consta depoimento de que havia pagamento de comissões por envelope em dinheiro. O próprio contribuinte reconheceu que efetuou pagamento através de envelopes quando intimado sobre os documentos do anexo XI.

No anexo XI, juntamos também documento referente a créditos efetuados a empregados efetivos da folha de pagamento, confeccionada para a empresa tomadora TIM, onde tais empregados foram retirados das folhas de pagamentos. A empresa lança pagamento na contabilidade, mas não os inclui nas folhas de pagamentos e na GFIP, na competência de agosto de 2007.

No citado anexo, juntamos também a planilha da relação, das notas fiscais emitidas e o percentual aplicado, fornecida pelo contribuinte. Na aferição do débito, os valores recolhidos nas GPS foram rateados e aproveitados juntamente com as contribuições normais das folhas dos demais empregados, uma vez que a empresa recolhe uma única GPS mensal.

O crédito constituído foi apurado sobre as Notas Fiscais de Prestação de Serviços, emitidas pela empresa Tim Celular S. A, apurado por aferição indireta. Sobre essas notas foi aplicado o percentual de 50% (cinquenta por cento), conforme determina o artigo 600, inciso II, combinado com o artigo 597, incisos I, II e IV da IN 03, de 14/07/05.

Levantamento NF2 - AFERIÇÃO NF TIM CLT:

O presente levantamento refere a remuneração pagas ou creditadas a segurados empregados efetivos, contidas em notas fiscais emitidas para a empresa tomadora Tim S.A, pelos mesmos fatos relatados no levantamento anterior.

As diferenças das bases de cálculos do débito encontram-se consignadas na planilha constante do anexo XI. Os mesmo fatos constatados para os empregados temporários foram aplicados para os efetivos; pois a empresa lança nos registros contábeis todas as remunerações numa mesma conta, sem distinção dos segurados efetivos dos temporários.

O crédito constituído foi apurado sobre as Notas Fiscais de Prestação de Serviços, emitidas pela empresa Tim Celular S. A, apurado por aferição indireta. Sobre essas notas foi aplicado o percentual de 40% (quarenta por cento), conforme determina o artigo 600, inciso I, combinado com o artigo 597, incisos I, II e IV da IN 03, de 14/07/05. [...]”

Nesse item “4” do Relatório Fiscal, constata-se que é incontroverso que os documentos em questão não foram apresentados à Fiscalização ou sua apresentação foi deficiente, a teor do contido nos §§ 1º, 3º e 6º do art. 33 da Lei 8.212/1991. Isso ensejou a lavratura do Auto de Infração nº 37.204.003-9 pelo descumprimento de obrigação tributária acessória.

Logo, a contribuição social previdenciária apurada pela técnica de arbitramento é adequada, razoável e proporcional, não merecendo ser reformada.

Além disso, a Recorrente não apresentou qualquer elemento probatório de que suas alegações sejam verdadeiras.

Assim, o lançamento fiscal ora analisado está amparado no art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei 8.212/1991 e no art. 148 do CTN, encontrando-se lavrado dentro da legalidade.

Assim, o lançamento fiscal ora analisado está amparado no art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei 8.212/1991 e no art. 148 do CTN, encontrando-se lavrado dentro da legalidade.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

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.

.....
Lei 8.212/1991 – Lei de Custeio da Previdência Social (LCPS):

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º. É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º. A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g.n.)

(...)

§ 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 caminhar, com relação à alegação da Recorrente de que o Fisco deixou de considerar alguns recolhimentos realizados por meio de Guias de Recolhimentos (GPS), cumpre esclarecer que todos os pagamentos efetuados em GPS, vinculados aos levantamentos **NF1** e **NF2**, já foram considerados na apuração dos valores lançados – conforme análise do Relatório de Documentos Apresentados (RDA) e do Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados (RADA) –, com exceção dos seguintes documentos: GPS da folha de pagamento do 13º salário de 2006 (fl. 2499, processo 12268.000387/2009-99), a qual não foi objeto de lançamento; e (ii) GPS's recolhidas por empresas do grupo, pois estas não fazem parte do presente processo (fls. 2494 a 2496 e 2502 a 2507, processo 12268.000387/2009-99).

Portanto, o procedimento de aferição indireta utilizado pela auditoria fiscal, para a apuração da contribuição previdenciária, foi corretamente aplicado, pois a auditoria

fiscal demonstrou que ocorreu recusa ou sonegação de documentos ou informações, ou sua apresentação foi deficiente, podendo o Fisco inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996¹, aplicável a todos os demais tributos federais.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP n° 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempe mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada².

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às

¹ Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

² Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;

2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

*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 art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).** (g,n.)*

Lei 9.430/1996:

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.

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009)³ aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

³ Lei 8.212/1991:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996.

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido⁴.

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que: (i) seja retificado o valor inicialmente apurado para o “**levantamento TER - DÉCIMO TERCEIRO AMBIENTAL**”, conforme delineamento constante da “**Tabela 1**” deste Voto e do Relatório Fiscal de Diligência (**DE** e **PARA**); (ii) os valores apurados no “**levantamento UED - Utilidade Educação**” sejam excluídos; (iii) sejam excluídos da base de cálculo do “**levantamento PPR - Programa Participação nos Resultados**” os pagamentos das primeira e segunda parcelas, concedidos ao mesmo segurado; e (iv) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Ronaldo de Lima Macedo.

⁴ Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;