



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 14041.001122/2008-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-009.409 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 1 de setembro de 2021  
**Recorrente** HOSPITAL SANTA LUZIA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. VALE-TRANSPORTE. SÚMULA CARF Nº 89. PROCEDÊNCIA.

Nos termos da Súmula CARF 89, a contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. PAGAMENTO EM FORMA DE REMUNERAÇÃO DIRETA.

Incide contribuição previdenciária quando a natureza jurídica dos juros do capita próprio são distorcidas e pagas em desacordo com a legislação vigente, pagando em forma de remuneração supostos diretores que não constam do quadro societário

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BOLSA DE ESTUDOS DE GRADUAÇÃO OU PÓS GRADUAÇÃO CONCEDIDA AOS EMPREGADOS. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF 149.

Nos termos da súmula CARF 149, não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTAS. PRÊMIOS. CARTÃO DE PREMIAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Para afastar a natureza de pagamentos constatados como sendo verba salarial pela fiscalização, efetuados mediante cartão de premiação, cabe à Contribuinte a comprovação de que a referida autuação não tem caráter salarial, devendo, assim, a recorrente efetuar os respectivos recolhimentos das contribuições previdenciárias devidas.

ABONO E PRÊMIOS.

Conforme o parecer exarado pela PGFN (Ato Declaratório nº 16, de 20 de dezembro de 2011 (DOU de 22.12.2011), o abono único e os prêmios previstos em Convenção Coletiva de Trabalho CCT, desvinculado do salário e pago sem

habitualidade, devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A Lei nº 9.279/98, prescreve desvinculação ao salário do pagamento de abonos, quando cumpridas as condições legais, o que remete à esfera trabalhista, não incidindo natureza salarial e conseqüentemente não havendo contribuição previdenciária. No presente caso somente os abonos estavam previstos em convenção coletiva e, portanto, somente estes devem ser excluídos da base de cálculo.

#### INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. MOTIVAÇÃO.

O deferimento para a diligência requerida deve estar motivada pela impossibilidade do Sujeito passivo possuir ou reunir as provas para as comprovações requeridas, o que não é o caso concreto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das matérias que não foram objeto de autuação, indeferir o pedido de perícia, e no mérito, dar-lhe parcial provimento para excluir da base de cálculo do lançamento as rubricas vale-transporte, bolsa de estudos de graduação e pós-graduação e abono salarial.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

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

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela recorrente *HOSPITAL SANTA LUZIA S A.*, em face do Acórdão de julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília- MS (5ª Turma da DRJ/BSB) que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

A autuação tem por objeto a exigência de contribuições previdenciárias, supostamente devidas e não recolhidas antes do início da ação fiscal, correspondentes à contribuição de segurados não declaradas em GFIP e incidentes sobre as remunerações pagas a estes que prestaram serviços ao Hospital Santa Luzia, correspondentes a quantia de RS

243.050.52 (duzentos e quarenta e três mil. seiscentos e cinquenta reais e cinquenta e dois centavos), referente as competências: (11/2004 a 12/2004).

Segundo o relatório fiscal de e-fls. 19 e seguintes, As rubricas e os períodos objeto do presente auto de infração são:

- Auxílio Transporte, período 06/2004 a 12/2004, pago em desacordo com a legislação pertinente;
- Abono Convenção Coletiva de Trabalho (período 01/2004 a 12/2004);
- Remuneração paga a título de reembolso de resíduos salariais, pagos diretamente por meio de cheques e registradas na conta contábil 2110161-Fornecedores Funcionários - não registrada em GFIP;
- Prêmio pago a segurados por meio de cartões eletrônicos de premiação. registrado na contabilidade - conta: 5124423 - *Incentive Marketing* - não declarado em GFIP;
- Ressarcimento, aos segurados empregados. de despesas com curso de graduação e pós-graduação. em desacordo com a legislação previdenciária. Configurando remuneração, cujos registros contábeis constam da conta: 5124161 - Formação Profissional de Funcionários;
- Remuneração paga a título de Juros sobre Capital Próprio, conta contábil: 2212011. A segurados não relacionados pelo contribuinte como detentores do capital social da empresa;
- Remunerações pagas a segurados, registradas na Folha de Pagamento e não declarada em GFIP; e

O relatório fiscal de e-fls. 19, e seguintes, conta que os valores das rubricas de desconto foram utilizados para abater os valores totais dessas verbas.

Após ter sido julgado parcialmente procedente da impugnação, onde o Acórdão de julgamento de e-fls. 770/792 decidiu por reconhecer a aplicação da multa mais benéfica, segundo a retroatividade da lei mais benigna, a DRJ de origem manteve a autuação fiscal, nos termos do levantamento fiscal.

Inconformada a contribuinte apresenta Recurso Voluntário (e-fls. 797/820), alegando, em apertada síntese, o seguinte:

- i)* Requer o julgamento unificado de todos autos de infrações gerados na ação fiscal de forma única;
- ii)* Auxílio transporte: o órgão julgador de primeira instância laborou em equívoco, pois o fato do auxílio transporte ter sido pago em pecúnia não implica na mudança de sua natureza jurídica, sendo impertinente a sua inclusão no salário de contribuição;
- iii)* Alega que existem segurados que não foram localizados na GFIPs, aduzindo que através das próprias GFIP e Folhas de pagamento (docs. O6 e 14 dos autos do processo 14041001119/2008-93), todas as pessoas que supostamente estavam ausentes da GFIP encontram-se devidamente incluídas e com as devidas contribuições regulamente recolhidas.

- iv) Juros sobre o capital próprio aduz que diferente do entendimento da fiscalização de que os acionistas teriam recebidos valor a título JCP como de remuneração, as pessoas consideradas como “não constantes do quadro de acionistas” receberam tais ações por doação com reserva de usufruto;
- v) No que diz respeito ao lançamento sobre despesas com cursos de graduação e pós-graduação aduz ser ilegal a autuação, uma vez que estaria enquadrada dentro dos requisitos para não incidência da verba previdenciária;
- vi) Referente à rubrica sobre ressarcimento a segurados empregados com despesas com cursos de graduação e pós-graduação alega que a interpretação de que deve incidir a contribuição social está equivocada, uma vez que a Lei permite que seja concedidas tais bolsas sem a incidência da verba previdenciária;
- vii) No que diz respeito aos pagamentos realizados a terceiros ao RPA – remuneração do profissional autônomo aduz que pagou integralmente os valores das contribuições previdenciárias devidas;
- viii) Sobre os pagamentos realizados a título de reembolso de despesas aduz que a conta “fornecedores/funcionários” relacionam a custos referente a compra de materiais hospitalares, gastos com viagem a trabalho, e depois despesas necessárias para a manutenção das atividades, alegando que os referidos gastos teriam caráter indenizatório;
- ix) Sobre o pagamento a título de prêmios de produtividade, via cartões eletrônicos, alega que não possui vínculo jurídico sobre essa rubrica, uma vez que a empresa responsável pelo pagamento dos respectivos prêmios seria a empresa incentive Marketing S/A;
- x) Sobre o abono salarial, aduz que não integram o salário de contribuição do tributo previdenciário respectivo, por força do artigo 28, §9º, “e”, item 7 da Lei nº 8.212/91, eis que se trata de abono único pede a extinção das multas aplicadas pede perícia contábil;
- xi) Pede a exclusão das multas, uma vez que não há suporte para exigência em razão de não subsistir o ato de infração;
- xii) Pede perícia contábil, solicitando que o julgamento seja convertido em diligência, para a real compreensão da situação jurídico-contábil.

Diante dos fatos narrados é o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo, bem como é de competência desse colegiado. Assim, passo a analisar o mérito.

Cumpra esclarecer que a recorrente fez defesa integral de todas as rubricas e lançamentos de forma a impugnar todas as matérias em todos os processos que teriam sido autuados, resultante da mesma ação fiscal, incluindo alegações que não estariam na autuação.

### **DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Especificamente o presente AI N.º 37.153.600-3, do respectivo processo, trata de verificação do cumprimento das obrigações relativas às contribuições sociais dos segurados não declaradas em GFIP e incidentes sobre as remunerações pagas a segurados que prestaram serviços ao Hospital Santa Luzia.

Conforme determinada o artigo 28 Lei 8.212/91 são salários contribuição os valores que uma vez pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados obrigatórios, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, determinam a ocorrência do fato gerador, do qual decorre a formação de crédito a favor da Seguridade Social, em contrapartida, de débito para o contribuinte, com a referida transcrição:

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

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

Assim, passo a analisar os códigos lançados, consoante a alegação da recorrente:

### **VALE TRANSPORTE**

Segundo o relatório fiscal a acusação para essa rubrica se baseia no seguinte:

“(…)

31. Cumpra observar que a rubrica relativa a auxílio-transporte relacionada no item 23 foi paga em pecúnia em desacordo com a legislação pertinente.

32. Embora conste em acordo coletivo celebrado pelo SANTA LUZIA, Anexo III do Auto de Infração n.º 37.158.599-6, cláusula que prevê o pagamento em pecúnia do vale-transporte, “as empresas poderão pagar o vale transporte e/ou alimentação/refeição em folha de pagamento desde que seja especificado em contra cheque, observando a legislação em vigor, não se caracterizando como salário indireto para fins de férias, 13º salário e/ou rescisão de contrato de trabalho” a isenção é sempre decorrente de Lei e com aplicação restrita às situações por ela indicadas. No caso em exame, não há legislação que isente o SANTA LUZIA da incidência de contribuições sociais sobre a verba em comento.”

Quanto à essa rubrica, o vale transporte estabelecido pela Lei n.º 7.418/85 e regulamentado pelo Decreto n.º 95.247/87 estabelece que esse benefício não possui natureza salarial, mas só admite a antecipação ao trabalhador do vale transporte ou transporte próprio ou fretado, vedando a antecipação em dinheiro ou outra forma de pagamento. Neste caso, deve - se aplicar o art. 458, parágrafo segundo, inciso III, da CLT, segundo o qual transporte destinado ao

deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público não tem natureza salarial”.

O art. 28, § 9º, “f”, da Lei nº 8.212, de 1991, indica as verbas que integram o salário de contribuição e define que as verbas recebidas a título de vale-transporte não o integram, desde que pagas na forma da legislação própria, segundo verifica-se do dispositivo transcrito:

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

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para fins desta lei, exclusivamente:  
(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

[...]

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria.

A legislação que trata sobre o tema, é a Lei nº 7.418, de 1985, que institui o Vale-transporte dispõe o seguinte:

Art. 2º - O Vale-Transporte, concedido nas condições e limites definidos, nesta Lei, no que se refere à contribuição do empregador: (Renumerado do art. 3º, pela Lei 7.619, de 30.9.1987)

- a) não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos;
- b) não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço;
- c) não se configura como rendimento tributável do trabalhador.

E, mais adianta:

Art. 4º [...]

**Parágrafo único - O empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.**

Pelos dispositivos legais acima transcritos, resta claro, portanto, que os valores pagos pelo empregador a título de vale-transporte devem corresponder ao valor de 6% do salário básico do empregado. Pagamentos feitos além deste limite constituem mera liberalidade, devendo integrar, por conseguinte, o salário-de-contribuição.

Como a acusação fiscal identificou somente que o pagamento realizado por pecúnia, mas em nada indica percentuais, essa rubrica deve ser retirada da base de cálculo, tendo em vista os diversos precedentes do Tribunal Administrativo -CARF.

Com isso, tendo os diversos precedentes do CARF, invoco a Súmula CARF 89, que assim dispõe:

*“Súmula CARF 89: “Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba”.*

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 2401-002.118, de 27/10/2011 2402-002.521, de 12/03/2012 Acórdão nº 2401- 02.093, de 26/10/2011 Acórdão nº 2301-01.396, de 28/04/2010 Acórdão nº 2301-01.476, de 08/06/2010 Acórdão nº 2301-002.295, de 24/08/2011 Acórdão nº 2301-002.281, de 24/08/2011 Acórdão nº 2301-002.575, de 07/02/2012.

Assim, deve ser retirada da base de cálculo a referida rubrica.

### **DA NÃO LOCALIZAÇÃO DOS SEGURADOS EM GFIPs.**

Aduz o recorrente o seguinte:

“Conforme consta dos autos, através das próprias GFIP e Folhas de pagamento (docs. 06 e 14 dos autos do processo 14041001119/2008-93), todas as pessoas que supostamente estavam ausentes da GFIP encontram-se devidamente incluídas e com as devidas contribuições regulamente recolhidas”.

Nesse sentido, conforme se verifica dos autos e da decisão de primeira instância, os valores constantes das planilhas “*Trabalhadores Ausentes da Folha de Pagamento e Trabalhadores não encontrados na GFIP*” não foram utilizados para composição deste auto de infração e nem foram objeto de Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória.

Assim, sem razão a recorrente, uma vez que para justificar a argumentação de primeira instância alegou ainda o seguinte:

(...) Ademais, de fato, na conta “Fornecedores/Funcionários” existem pagamentos realizados a empregados. Todavia essas operações referiam-se aos funcionários que, por não possuírem conta corrente, recebiam seus pagamentos diretamente via cheque nominal. Ainda assim, antes disso, todos os recolhimentos tributários eram regulamente feitos, e o valor do cheque eram lançado na contabilidade, ou seja, o valor líquido do salário. Isso pode ser facilmente comprovado pelas GFIP’s e Folhas, de Pagamento anexadas ao AI nº 37.158.599- 6, atual Processo nº 14041.001119/2008-93”.

Nunca é demais lembrar que, a impugnação deve ser forma específica, independente de apresentar defesa que remeta a outro processo, ou seja, a defesa deve ser de maneira a impugnar todas as matérias e indicar as provas específicas com indicação de suas alegações de maneira individualizada. No caso concreto, apesar da alegação da recorrente, e nesse quesito não obrou esclarecer a contribuinte a acusação fiscal, segundo transcrição abaixo:

26. Analisando a conta 2110161 - Fornecedores Funcionários - verificou-se o registro de pagamentos a empregados que não foram informados em GFIP, sendo que tais registros contábeis eram efetuados a débito da conta Fornecedores Funcionários e a crédito da conta Bancos.

27. Intimada a prestar esclarecimentos sobre a referida conta a empresa informou que a mesma era “utilizada para o registro dos pagamentos relativos a reembolso de despesas, resíduos salariais e a colaboradores recém-admitidos que ainda não tinham conta corrente e, portanto, seu pagamento é realizado através de cheque”.

28. Como não foi possível identificar as contas de resultados utilizadas para o registro das despesas contabilizadas, a empresa foi intimada a apresentar a relação dos beneficiários dos pagamentos e esclarecer sobre a forma de contabilização das despesas. Em resposta, o SANTA LUZIA relacionou os beneficiários de todos os pagamentos, no entanto, indicou as contas de despesas dos registros contábeis, quando existiam, apenas, dos primeiros quinze dias do mês de janeiro de 2004.

29. Na conta Fornecedores Funcionários foram identificados pagamentos de Juros sobre Capital Próprio, Pagamento de Pró-labore, Formação Profissional de Empregados, pagamento de pensão alimentícia. A fim de se evitar o lançamento de valores em duplicidade tais pagamentos foram excluídos da base de cálculo considerada pela fiscalização.

Assim, sem razão a recorrente.

### **JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO**

Os juros sobre o capital próprio foram instituídos no ordenamento jurídico brasileiro, como forma alternativa de remuneração pelo capital investido, os quais poderiam ser deduzidos como custo ou despesa operacional para fins de apuração do lucro real, por meio do artigo 9º, da Lei n. 9.249/95, assim transcrito:

"Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata dia*, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

(...).

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

(...)

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Diante das normas citadas, percebe-se que, a pessoa jurídica pode deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata dia*, da Taxa de Juros de Longo Prazo — TJLP.

A questão da natureza jurídica dos Juros sobre o Capital Próprio JCP foi analisada pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.200.492RS, publicado em 22/02/2016 e submetido à sistemática do artigo 543C do CPC.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO JCP.

1. A jurisprudência deste STJ já está pacificada no sentido de que não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n.

10.833/2003, permitindo tal benesse apenas para a vigência da Lei n. 9.718/98. Precedentes da Primeira Turma: AgRg nos EDcl no REsp 983066 / RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 01.03.2011; AgRg no Ag 1209804 / RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 16.12.2010; REsp 1018013 / SC, Rel. Min. José Delgado, julgado em 08.04.2008; REsp 952566 / SC, Rel. Min. José Delgado, julgado em 18.12.2007; REsp 921269 / RS, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 22.05.2007. Precedentes da Segunda Turma: REsp 1212976 / RS, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 9.11.2010; AgRg no Ag 1330134 / SP, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 19.10.2010; REsp 956615 / RS, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 13.10.2009; AgRg no REsp 964411 / SC, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.09.2009.

2. Tese julgada para efeito do art. 543C, do CPC: "não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003".

3. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Embora a ementa não trate da natureza jurídica do JCP, verifica-se que a razão de decidir do referido recurso é a distinção entre a natureza jurídica do JCP e dos dividendos, conforme relata o Ministro Mauro Campbell:

No caso concreto pretende a REFINARIA DE PETRÓLEO IPIRANGA S/A deduzir da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor que destina a seus acionistas a título de juros sobre o capital próprio, invocando: a) o emprego por analogia do art. 9º caput da Lein. 9.249/95, que permite a dedução de tais valores da base de cálculo do lucro real; b) que a natureza jurídica desses valores seria a de lucro e dividendos, o que permitiria a incidência do art. 1º, §3º, V, "b", da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, que retiraram da base de cálculo do PIS e da COFINS as receitas referentes a lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição.

Por outro lado, a decisão de primeira instância, concordando com a autoridade fiscal, considerou os pagamentos de JCP pagos em desconformidade com a lei, apurando-se o seguinte:

57. Analisando a conta 2212011 - Juros sobre Capital Próprio - verificou-se o registro de pagamento a pessoas físicas que não foram relacionadas, pelo Santa Luzia, como acionistas.

58. A contabilidade registra o pagamento, dos juros sobre o capital investido, para os seguintes beneficiários:

EDIWALDO MARTINS LEAL - Acionista - R\$ 243.275,93;

ANA CLAUDIA PEIXOTO LEAL - Diretora - R\$ 53.096,00;

MARCUS FABIUS PEIXOTO LEAL - Diretor - RS 53.096,00;

MÁRCIA CRISTINA PEIXOTO LEAL - Diretora - RS 53.096,00;

EDIWALDO MARTINS LEAL JÚNIOR - R\$ 53.096,00 (Não consta como tendo vínculo com a empresa);

PAULA FRASSINETE PEIXOTO LEAL - R\$ 210.043,61 (Não consta com tendo vínculo com a empresa).

59. Diante disto concluí se que os pagamentos acima, com exceção do efetuado ao Sr. Edivaldo Martins Leal, estão em desacordo com a legislação tributária, uma vez que os beneficiários não constam como acionistas da empresa.

Portanto, os pagamentos realizados para Ana Cláudia Peixoto Leal, Marcus Fabius Peixoto Leal, Márcia Cristina Peixoto Leal, Edivaldo Martins Leal Júnior, e Paula Frassinete Peixoto Leal foram considerados, por esta fiscalização, como base de cálculo para a Previdência Social.

Diante da verificação do relatório acima descrito, da relação nominal fornecida pelo Hospital apenas o Sr. *Edivaldo Martins Leal* teria sido de fato diretor/acionista da recorrente à época dos fatos geradores. Em seu Recurso Voluntário a recorrente alegou que ao contrário do assentado na autuação, as pessoas consideradas como “não constantes do quadro de acionistas” receberam tais ações por doação com reserva de usufruto, o que não é permitido pela legislação para enquadrar esse tipo de operação como JCP.

Conforme se verificou de todo o contexto da legislação, os pagamentos efetuados estão em desacordo com a legislação vigente, não havendo espaço para interpretações diversas na contabilidade da empresa que deveria refletir fielmente a operação realizada ou deduzir o tributo devido do procedimento adotado, em conformidade com as normas fiscais.

### **DESPESAS SOBRE CURSOS DE GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO**

Nesta rubrica a acusação fiscal se pauta pelo seguinte:

Da análise da Contabilidade da empresa, verificou-se o registro, na Conta código 5124161 - Formação Profissional de Funcionários - de ressarcimento de despesas com cursos de graduação e pós-graduação dos funcionários do Santa Luzia.

A Lei n.º. 9.394, de 20 de dezembro de 1996 (lei de diretrizes e bases da educação nacional), divide a educação escolar em básica (educação infantil, ensino médio e fundamental) e superior. Pela interpretação literal da Lei n.º. 8.212/91, para que não haja a incidência de contribuição previdenciária, os valores devem ser gastos apenas com a educação básica e profissional (cursos de capacitação e qualificação profissionais), também abordada na Lei n.º. 9.394/96, não englobando a educação superior. Portanto, em relação aos valores gastos com educação pela empresa, para que não integrem a base de incidência de contribuição previdenciária, é necessária a observação de três requisitos: que os valores não sejam pagos em substituição à parcela salarial; que sejam extensivos a todos os empregados e dirigentes da empresa e que digam respeito somente a despesas com educação básica ou profissional.

(...)

Portanto, o valor relativo a ressarcimento de despesas, aos segurados empregados, com curso sequencial de nível superior integra o salário-de contribuição, porque está inserido dentro da educação superior não alcançada pela isenção de que trata a legislação.

Como se verifica a única acusação fiscal sobre esse item é que o fornecimento das bolsas de ensino superior não estariam enquadradas na legislação, e que, portanto, não poderia ser objeto DE não incidência das contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, possui razão a recorrente neste tema.

Isso porque a Súmula CARF n.º 149 de aplicabilidade obrigatória por este colegiado assim dispões:

“Súmula CARF n.º 149. Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei n.º 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior”.

Assim, como a referida Súmula a jurisprudência do CARF é uníssima no assunto:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BOLSA DE ESTUDOS DE GRADUAÇÃO OU PÓS GRADUAÇÃO CONCEDIDA AOS EMPREGADOS. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF 149.

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

(Acórdão nº 9202-009.620, de 24 de junho de 2021, da CSRF / 2ª Turma, Relator Mauricio Nogueira Righetti – Relator).

Com isso, a referida rubrica deve ser retirada da base de cálculo.

#### **PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES A TRABALHADORES POR MEIO DE RPA**

Segundo a decisão de piso, da qual me filio “os valores referentes à contribuição do segurado não foram lançados para o contribuinte individual. Consta nesse levantamento. apenas as diferenças dos descontos efetuados na remuneração do segurado com os recolhimento feitos pela empresa”.

Assim, sem razão a recorrente nesse item.

#### **PAGAMENTOS A TÍTULO DE REEMBOLSO**

Alega a recorrente o seguinte:

“O último ponto da conta “Fornecedores/Funcionários” a ser debatido refere-se ao reembolso das despesas pagas a funcionários em razão de gastos realizados em favor do recorrente e lançadas na referida conta.

Os gastos relacionam-se com despesas referentes a compra de materiais hospitalares, gastos com viagem a trabalho, obtenção de materiais para realização de serviços, deslocamentos realizados a trabalho e serviços prestados em favor do Hospital (doc. 07 da impugnação). Dessa forma, por serem despesas de caráter indenizatório, não deveriam ter sido incluídas na base de cálculo das contribuições sociais”.

Esse item não consta da acusação fiscal. Portanto, não compõe o auto de infração.

#### **PAGAMENTOS REALIZADOS TÍTULOS DE PRÊMIOS**

Conforme relatório fiscal a auditoria fiscal verificou a ocorrência de fato gerador de contribuição previdenciária sobre a rubrica prêmio de produtividade pago a segurados, uma vez que a contribuinte não oferecia tais remunerações à tributação, por meio de cartões eletrônicos de premiação, administrados pela empresa SIM INCENTIVE MARKETING S/C LTDA., CNPJ: 03.745.219/000-1.

Aduz a contribuinte que a fiscalização não levou em conta o Contrato de Prestação de Serviços. Por meio desse contrato, objetivando estimular o aumento da produtividade, existia programa mantido e controlado pela empresa SIM Incentive Marketing S/C LTDA. em conjunto com Instituição Financeira credenciada (UNIBANCO), e que todos os prêmios eram pagos pela empresa contratada.

Entretanto, a acusação fiscal constatou o seguinte:

43. O sistema de premiação dos cartões eletrônicos é administrado pela empresa prestadora de serviço supracitada que, cobrando uma comissão de 6,5% sobre os valores pagos a título de premiação, emite notas fiscais de serviços prestados na área de marketing de incentivo.

(...) A empresa apresentou as Notas Fiscais dos serviços prestados pela Sim Incentive Marketing S/C Ltda, Anexo III do AI 37.158.599-6, não apresentando, porém, as respectivas Relações Nominais dos premiados onde estariam identificados os segurados empregados e/ou contribuintes individuais e os valores dos prêmios recebidos.

Acrescente-se que todas as Notas Fiscais estão contabilizadas, no período de 01/2004 a 12/2004, na conta contábil n.º 5124423 - Incentive Marketing - conforme arquivo digital fornecido pela empresa, com os registros contábeis dos exercícios de 2004.

Portanto, por meio da prestadora de serviço Sim Incentive Marketing S/C Ltda. a empresa SANTA LUZIA remunerou seus empregados e/ou contribuintes individuais, segurados obrigatórios da Previdência Social, segundo art. 12, incisos I e V, da Lei n.º 8.212/91.

Considerando que as premiações pagas (por intermédio dos cartões eletrônicos), aos segurados que prestaram serviços ao sujeito passivo, são considerados fatos geradores de contribuições previdenciárias e, considerando que não houve apresentação da relação dos respectivos segurados beneficiados, o crédito previdenciário foi lançado por arbitramento e apurado por aferição indireta. Para tal aferição, foram considerados como salário-de contribuição os valores contabilizados a débito na conta 5124423, dos registros contábeis de 2004, confrontados com as notas fiscais de serviços emitidas pela Sim Incentive Marketing S/C Ltda, abatidos os valores dos "honorários" (6,5% sobre o valor creditado).

Diante da apuração fiscal, é inegável a relação jurídica da recorrente aos pagamentos decorrentes justamente dos trabalhos desenvolvidos por seus colaboradores e pagos por metas e de maneira a remunerar o labor das suas atividades, realizando por meio de "prêmios", por intermédio de empresa terceirizada.

Conforme já demonstrado acima, o art. 22, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, estabelece como hipótese de incidência da contribuição social por parte da empresa o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, qualquer que seja a sua forma.

Apesar da recorrente alegar que poderia nunca ocorrer o pagamento da rubrica prêmio aos funcionários e que deveria ser exigida da empresa contratada para intermediar os pagamentos, essa não obrou comprovar por meio de documentos idôneos suas alegações. Ademais, a contribuinte não apresentou os documentos que poderia dar lastro à informação de pagamento do prêmio de maneira não eventual.

Cumprir registrar que, a mera denominação de "prêmio" do pagamento da verba paga aos empregados da recorrente, não dá o condão de afastar a natureza da verba tida como salarial, e nem para atrair a aplicação do já citado art. 28, § 9, "e", "7", da Lei 8.212/91, em sua peça recursal.

Portanto, faltaríamos mais elementos nos autos para a afastar a exação fiscal identificada em decorrência dos pagamentos de premiações aos empregados da recorrente.

#### **ABONO SALARIAL**

A recorrente teria pago Abono Especial previsto em Convenção Coletiva de Trabalho pago aos seus trabalhadores, nos seguintes termos:

#### **C) ABONO CONVENÇÃO COLETIVA DO TRABALHO CCT.**

Igualmente está previsto no Acordo Coletivo celebrado pelo Santa Luzia o pagamento de Abono salarial para os empregados que se aposentarem na empresa e que tenham mais de dez anos de trabalho prestados ao contribuinte, conforme transcrito a seguir:

(.. .)

art. 36 - Estabilidade Próxima da Aposentadoria

(...)

Parágrafo único - O empregado que venha a se aposentar na empresa e que tenha mais de 10 (dez) anos na empresa, fará jus a um abono de 01 (um) salário nominal.

No entanto cabe ressaltar que os abonos de qualquer natureza, concedidos em virtude de lei, dissídio, acordo coletivo ou contrato ou por mera liberalidade, fixos ou variáveis, integram a base de cálculo. Integram também a base de cálculo da contribuição previdenciária, os abonos vinculados a fatores como eficiência, assiduidade, tempo de serviço e outros de natureza compensatória, bem como os valores pagos a título de abonos, de forma espontânea e em caráter transitório.

Sobre essa rubrica, cumpre destacar que a reforma trabalhista estipulada pela Lei nº. 13.467/2017 trouxe nova redação ao artigo 457 da CLT, restando a seguinte previsão legislativa:

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

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, **prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário.**

§ 4º Consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades".

Assim, a interpretação de "habitualidade" estaria superada pela nova redação.

A Legislação Previdenciária (Lei 8.212/1991) também foi modificada, sendo que o Art. 28, §9º, alínea "z", fez questão de incluir os prêmios e abonos como não incidentes de contribuição previdenciária:

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

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

**z) os prêmios e os abonos".**

A nova legislação trouxe como único requisito para a caracterização do prêmio e abono e, conseqüentemente, não incidência de contribuição previdenciária, qual seja: a necessidade de identificar que os pagamentos, mesmo que habituais, **são a retribuição ao empregado pelo desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades,** ou seja, um prêmio, um abono, e que não se confunde com o bônus de desempenho.

Alega a recorrente que: "é completamente descabida a exigência de contribuição previdenciária sobre a parcela "Abono Especial"

Em que pese o lançamento fiscal estar vinculado à norma anterior da reforma acima citada, e se tratar de incidência previdenciária, mas que ao mesmo tempo é excluído da exigência do tributo pela a própria legislação vigente, entendo que essa desvinculação é possível, tendo em vista a interpretação da norma anterior, suas características e também ocorrência do fato concreto. Isso porque a autuação recaiu sobre o abono especial.

Nesse sentido, é cabível a interpretação do Ato Declaratório n.º 16, de 20 de dezembro de 2011 (DOU de 22.12.2011), editado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com a chancela do Ministro de Estado da Fazenda.

O referido Ato reconhece expressamente que sobre o abono único previsto em convenção coletiva de trabalho, e desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não incide contribuição previdenciária, *in verbis*:

"A PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5.º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/N.º 2114 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 09/12/2011, DECLARA que 'nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária'. JURISPRUDÊNCIA: REsp n.º 434.471/MG (DJ 14/2/2005), REsp n.º 1.125.381/SP (DJe 29/4/2010), REsp n.º 840.328/MG (DJ 25/9/2009) e REsp n.º 819.552/BA (DJe 18/5/2009)".

Com isso, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária.

Nesse sentido, transcreve-se Acórdão do STJ:

"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E FGTS. ABONO ÚNICO PREVISTO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. ART. 28, § 9º, 'E', ITEM 7, DA LEI 8.212/91. EVENTUALIDADE E DESVINCULAÇÃO DO SALÁRIO, NO CASO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DA 1ª SEÇÃO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

VOTO-VISTA O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI:

1. Trata-se de recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região que, em mandado de segurança preventivo visando à afastar a incidência da contribuição previdenciária e do FGTS sobre o abono único pago em função da Cláusula 46ª da Convenção Coletiva de Trabalho 2002/2003, deu provimento às apelações do INSS e da Fazenda Nacional e à remessa oficial, reformando a sentença que concedera a ordem.

Pedi vista.

2. Acompanho o relator apenas quanto à inexistência de violação ao artigo 535 do CPC. Divirjo, todavia, em relação à questão da incidência ou não da contribuição previdenciária e do FGTS sobre os valores pagos a título de "abono único" decorrentes de convenção coletiva de trabalho.

(...) Ora, considerando a disposição contida no art. 28, § 9º, 'e', item 7, da Lei 8.212/91, é possível concluir que o referido abono não integra a base de cálculo do salário de contribuição, já que o seu pagamento não é habitual observe-se que, na hipótese, a previsão de pagamento é única, o que revela a eventualidade da verba, e não tem vinculação ao salário, note-se que, no caso, o benefício tem valor fixo para todos os empregados e não representa contraprestação por serviços, tendo em vista a possibilidade dos empregados afastados do trabalho também receberem a importância. Nesse contexto, é indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre as importâncias recebidas a título de "abono único" previstas na cláusula acima referida. (...)"

(STJ, REsp 819.552/BA, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/ acórdão Teori Albino Zavascki, DJe 18/5/2009).

No presente processo, consoante se depreende da leitura da acusação fiscal, a rubrica abono decorrente de Acordo coletivo de Trabalho para os empregados que se aposentarem na empresa e que tenham mais de dez anos de trabalho prestados à contribuinte, receberia 1 salário nominal, em caráter excepcional, aos seus empregados, uma única vez. Não há dúvidas, pois, quanto à eventualidade dos pagamentos ou pagamento extraordinário da respectiva verba. Assim, trata-se de abono único, permitido pela legislação e previsto em convenção.

Portanto, constato que no presente caso se encontram presentes os requisitos estabelecidos no art. 28, §9º, 'e', item 7, da Lei 8.212/91, para a não incidência da contribuição previdenciária, tendo em vista que as importâncias recebidas são expressamente desvinculadas do salário, conforme determinam os Acordos Coletivos (não incorporados os respectivos salários) e pagos sem habitualidade, não possuindo natureza salarial.

#### **DA MULTA APLICADA**

A decisão de primeira instância já proporcionou a multa mais benéfica à contribuinte.

Sob as rubricas que serão retiradas da base de cálculo, conseqüente também será excluídas as multas incidentes sobre estas verbas.

#### **DO PEDIDO DE PERÍCIA**

Pede a recorrente perícia contábil para as comprovações de suas alegações. Entretanto, inexistem motivos para o deferimento da perícia.

Assim, entendo ser desnecessária diligência para a referida perícia, uma vez que essas informações foram consideradas na revisão do lançamento fiscal, bem como também já houve oportunidades de apresentação de provas, sem que fosse indicado a dificuldade de produção de comprovações por parte da recorrente.

#### **CONCLUSÃO**

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das matérias que não forma objetos de autuação, não acolher o pedido de perícia, para no mérito *DAR PARCIAL PROVIMENTO* a fim de afastar a incidência das contribuições sobre verba vale-transporte, bolsa de estudo, abono especial, mantendo-se as demais disposições da autuação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator

Fl. 16 do Acórdão n.º 2301-009.409 - 2ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 14041.001122/2008-15