



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



**Processo nº** 15504.004249/2009-37  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-009.986 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de junho de 2021  
**Recorrente** IADE - PROCESSOS DE SELEÇÃO E AVALIAÇÃO LTDA - EPP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGAS A SEGURADOS CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS A SEU SERVIÇO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais a seu serviço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Luís Henrique Dias Lima, Gregorio Rechmann Junior, Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges deOliveira, Andre Luis Ulrich Pinto e Denny Medeiros da Silveira.

**Relatório**

Cuida-se de recurso voluntário em face de decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário constituído em 18/03/2009 mediante o Auto de Infração (AI) – DEBCAD 37.216.528-1 – relativo ao período de apuração 01/01/2004 a 31/12/2004 – valor R\$ 190.203,26 – com fulcro em contribuições sociais previdenciárias a cargo da Recorrente (cota patronal), incidentes sobre remunerações pagas a

segurados contribuintes individuais, através do cartão "Premier Card" adquirido da empresa Incentive Premier Ltda., conforme discriminado no relatório fiscal.

Cientificada da decisão de primeira instância em **07/04/2010**, a Impugnante, agora Recorrente, interpôs recurso voluntário em **28/04/2010**, aduzindo, em apertada síntese, i) não incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos a título de prêmio de gratificação, tendo em vista que ocorreu uma única vez no ano de 2004; ii) caso incidente contribuição previdenciária, a base de cálculo deve ficar restrita aos valores recebidos pelos "encarregados gerais", únicos diretamente contratados pela Recorrente; iii) não incidência das parcelas de "alimentação", "transporte" e "estadia" na base de cálculo dos salário-de-contribuição pagos aos colaboradores; e iv) ilegalidade da multa aplicada e da cobrança de juros moratórios, pois não observada a Medida Provisória n. 449/2008.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, Relator.

### **Da admissibilidade do recurso voluntário**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/1972, portanto, dele conheço.

### **Das alegações recursais**

O presente litígio cinge-se à não incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos a título de prêmio de gratificação, tendo em vista que ocorreu uma única vez no ano de 2004; se incidente contribuição previdenciária, a base de cálculo deve ficar restrita aos valores recebidos pelos "encarregados gerais", únicos diretamente contratados pela Recorrente; não incidência das parcelas de "alimentação", "transporte" e "estadia" na base de cálculo dos salário-de-contribuição pagos aos colaboradores; e ilegalidade da multa aplicada e da cobrança de juros moratórios, pois não observada a Medida Provisória n. 449/2008.

Para uma melhor compreensão da lide, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de crédito tributário formalizado contra a empresa acima identificada, consolidado em 13/03/2009, no valor de R\$190.203,26 (cento e noventa mil, duzentos e três reais e vinte e seis centavos), constituído de contribuições relativas à cota patronal (20%), decorrentes de valores pagos a segurados contribuintes individuais, nos meses de agosto/2004, setembro/2004 e dezembro/2004.

Segundo o relatório fiscal de fls. 19/24, a Autuada firmou contrato (fls.26/28) com a empresa Incentive Premier Ltda, cujo objeto foi "a prestação, pela contratada, de serviços de planejamento, desenvolvimento e gerenciamento de programas de incentivo, promovidos pela contratante a seus colaboradores externos, com base em campanha de melhoria de desempenho, de qualidade e de produtividade, mediante a utilização de sistema de premiação Premier Card." Por meio dessa prestação de serviços, trabalhadores da Autuada recebiam valores por intermédio de cartões "Premier Card", a título de premiação pela participação deles em programa de incentivo à melhoria de produtividade.

Esclarece a autoridade lançadora que os prêmios pagos enquadram-se na definição de bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nos termos do disposto no artigo 28 da Lei nº 8.212 e foram extraídos das notas fiscais de serviços emitidas, anexadas aos autos às fls. 29/34, uma vez que a empresa apresentou a lista dos beneficiários apenas com os nomes e assinaturas, sem especificar data correta do pagamento e a que nota fiscal os valores ali inscritos se referiam.

A relação de beneficiários disponibilizada pela Autuada foi acostada às fls. 103/488 e a fundamentação legal do lançamento encontra-se no Relatório "Fundamentos Legais do Débito", fls. 7/8.

Cientificada do lançamento, a empresa apresentou a impugnação de fls. 492/503 e documentos de fls. 504/706, onde aduziu, em síntese, o que se segue.

Esclarece, de início, que o seu objeto social é a prestação de serviços de organização e execução de processos de seleção e avaliação em geral, tais como concurso público, processo seletivo simplificado, vestibular, exame supletivo, afins e/ou similares.

Prossegue informando que firmou um contrato público com a Secretaria de Estado de Educação de Minas Gerais para operacionalizar exames de qualificação profissional em 54 municípios de Minas Gerais.

Diz que, em razão da prestação de serviços assumida, contratou "encarregados gerais", que por sua vez, tiveram a incumbência de selecionar, contratar e remunerar diretamente todos os demais colaboradores, tais como os fiscais de prova, em sua grande maioria.

Alega que, nesse contexto, foram esses encarregados gerais que selecionaram, contrataram e remuneraram diretamente os demais colaboradores.

Ressalta que reconhece, assim, nos termos da legislação previdenciária, tanto os encarregados gerais, quanto os demais colaboradores, como segurados contribuintes individuais. Entretanto, os primeiros o são em virtude da contratação feita por ela, impugnante, enquanto os segundos o são pela contratação realizada pelos encarregados gerais.

Em seguida transcreve o art. 4º da Lei nº 10.666/2003 e assevera que, à luz de seu parágrafo 30, não cabe exigir de contribuinte individual contratante de outro contribuinte individual, as contribuições disciplinadas no artigo destacado.

Salienta que, se está obrigada a recolher alguma contribuição, esta deve ter como base de cálculo apenas os valores recebidos pelos encarregados gerais, únicos diretamente contratados por ela.

No tocante à natureza das parcelas pagas, alega que as gratificações de incentivo pagas não estão sujeitas à incidência de contribuição previdenciária, já que são prêmios e foram pagos uma única vez durante o ano de 2004.

Aduz que os valores pagos são compostos de uma parcela destinada à premiação pelo serviço prestado, além de outras relativas à alimentação, ao transporte e à estadia. Desse modo, a exigência fiscal deveria recair apenas sobre a parcela destinada à premiação, pois os demais valores, por determinação legal — incisos III, VI e VIII do parágrafo 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991 — não integram o salário de contribuição, pela nítida natureza indenizatória.

Informa juntada de uma planilha, por competência das notas fiscais, onde estão demonstrados, individualmente, os valores referentes à premiação, alimentação, transporte e estadia, bem como o total de descontos e o líquido de cada contribuinte individual.

Transcreve o inciso XII, do § 9º, do art. 214, do Decreto nº 3.048, de 1999 para reforçar a tese de que não há incidência de contribuição sobre valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa.

Enfatiza que todas essas informações foram prestadas à Fiscalização, que deixou de analisá-las sob o argumento de que supostamente conteriam apenas os nomes e assinaturas, sem indicar a data correta do pagamento e a quais beneficiários referiam as notas fiscais.

Insurge-se, ainda, contra a cobrança de acréscimos legais.

Defende que os juros de mora são totalmente inaplicáveis no caso presente porque o artigo 34 da Lei nº 8.212, de 1991, fundamento legal que sustentava tal exação, foi revogado pela Medida Provisória nº 449/2008.

Em relação à multa aplicada, o artigo 35 da mesma Lei foi alterado, passando a remeter o aplicador ao art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996 que, por sua vez, prevê a multa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, estando limitada a vinte por cento. Todavia, nesta autuação, foi aplicada a multa de trinta por cento.

Ao final, requer o cancelamento deste auto de infração. Caso não seja este o entendimento dos julgadores, que seja considerada base de cálculo das contribuições apenas os valores pagos aos "encarregados gerais", sendo excluídas as parcelas indenizatórias e os juros moratórios; requer, também, que a multa seja retificada para o seu valor devido.

No julgamento de primeira instância, a DRJ decidiu pela improcedência da impugnação.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente reitera os argumentos aduzidos na peça impugnatória, sem trazer novas razões de defesa.

Pois bem.

Inicialmente, impende destacar que consta dos autos que a Recorrente firmou, em 28 de junho de 2004, contrato com a Secretaria de Estado de Educação de Minas Gerais com o objetivo de operacionalizar os Exames Supletivos — Ensino Fundamental e Médio e o Exame de Qualificação Profissional, em todas as suas fases, em 54 municípios do Estado de Minas Gerais (e-fls. 1.091/1.105).

As subcláusulas quarta e quinta, da cláusula terceira, do contrato em tela, tratam da disponibilidade, por parte da Recorrente (Contratada), de pessoal para cumprir o objeto contratado:

**SUBCLÁUSULA QUARTA** – A disponibilidade, por parte da CONTRATADA, de pessoal, para a realização dos exames, deverá observar o seguinte:

- 01 Coordenador Central em Belo Horizonte;
- 01 Coordenador Regional, quando no município for utilizado mais de um estabelecimento;
- 01 Coordenador de Estabelecimento;
- 01 Porteiro para cada estabelecimento;
- 01 Servente para cada 05 salas utilizadas em cada estabelecimento;
- 01 Fiscal Volante para cada 05 salas utilizadas em cada estabelecimento;
- 01 Fiscal Aplicador por sala;
- tantos quantos fiscais especializados sejam necessários para atender as condições estabelecidas nos itens 2.15 e 2.16 do Anexo I do Edital da Licitação Concorrência n.º 001/2004.

**SUBCLÁUSULA QUINTA** – A CONTRATADA deverá manter reserva de pessoal em cada região para atendimento aos candidatos em sua própria residência, hospitais, penitenciárias e para qualquer eventualidade.

Ao cuidar das obrigações da Contratada, a cláusula nona do contrato em apreço, nas alíneas “c” e “d” do inciso I, confere-lhe os seguintes ônus:

#### **DAS OBRIGAÇÕES DAS PARTES**

**CLÁUSULA NONA** – Sem prejuízo das disposições legais, constituem obrigações das partes:

**I – da CONTRATADA:**

- c) valer-se de profissionais capacitados para a execução do objeto contratual, obedecidos os requisitos descritos no Anexo I do Edital Licitação Concorrência n.º 001/2004;
- d) responsabilizar-se pela contratação do pessoal envolvido na aplicação dos testes, conforme determinações descritas no Anexo I do Edital Licitação Concorrência n.º 001/2004, inclusive dos fiscais especializados para pessoas portadoras de deficiências;

Mais adiante, a décima segunda cláusula contratual, exatamente no inciso VI, é peremptória ao definir os motivos para rescisão contratual, entre os quais se identifica exatamente a subcontratação total ou parcial do seu objeto, a associação da Contratada com outrem, a cessão ou transferência, total e/ou parcial, bem como a fusão, cisão ou incorporação.

Nessa perspectiva, não prosperam as alegações da Recorrente no sentido de que contratou apenas os “encarregados gerais” e que estes subcontrataram os demais “colaboradores”. Na verdade, os “encarregados gerais” e os “colaboradores” são contribuintes individuais a serviço da Recorrente, conforme cláusulas contratuais que assumiu cumprir perante a Secretaria de Estado de Educação de Minas Gerais.

Ademais, os elementos de prova coligidos pela autoridade fiscal evidenciam o vínculo entre todos os trabalhadores envolvidos (contribuintes individuais) com a Recorrente. Nesse ponto, oportunas as colocações da DRJ:

A descrição da responsabilidade de cada coordenador, bem como os aspectos a serem observados para dar cumprimento ao objeto do contrato deixa clara a vinculação de todos os trabalhadores envolvidos com a Autuada. Os fiscais de prova, serventes e porteiro (denominados na peça impugnatória de demais colaboradores) de cada escola onde ocorreu o exame foram contratados pela Autuada, tanto quanto os coordenadores (encarregados gerais).

Soma-se a isso as planilhas juntadas pela Fiscalização, elaboradas pela empresa Incentive Premier Ltda, contratada pela Autuada, que se referem à entrega de cartões aos contratados em geral (pois que não identificam as funções deles); ao envio de envelopes contendo valores por escolas estaduais de diversas cidades; a pagamentos, por escola/cidade, por meio de créditos disponibilizados em cartões. Contém tais relações assinatura de cada trabalhador pelo respectivo recebimento.

Saliente-se, ainda, a planilha juntada pela defesa, relacionando por nota Fiscal os valores pagos a cada contratado. O referido documento dá conta de um número expressivo de trabalhadores, também sem identificá-los de acordo com a função exercida.

Feitas essas considerações não há como afastar a responsabilidade da Autuada pelas contratações questionadas, visto ser ela a responsável pelo recurso destinado a cada prestador de serviço.

Assim, resta descabida a tese da defesa de que a Autuada apenas deveria ser responsável pela obrigação tributária decorrente dos pagamentos feitos aos “encarregados gerais”.

No que diz respeito à natureza das verbas pagas aos segurados contribuintes individuais que prestaram serviço à Recorrente, resgato, por sua pertinência e precisão argumentativa, excerto do voto condutor da decisão hostilizada:

No que concerne ao argumento de que os valores pagos foram prêmios e por isso não deveriam integrar a base de cálculo das contribuições, impera reconhecer que esse tipo de verba é inerente às prerrogativas de contrato celebrado nos termos da CLT, pelos quais o vínculo empregatício se configura. No presente caso, é incontroversa a questão de que as pessoas físicas que prestaram os serviços à Autuada não o fizeram com vínculo empregatício e, sim, de forma eventual, sendo enquadradas para fins previdenciários, na categoria de contribuintes individuais. Nesse sentido, a alegação

feita é incompatível com a natureza civil do contrato de prestação de serviços firmado entre a Autuada e os trabalhadores.

Ademais, pelo exposto anteriormente, à vista das planilhas juntadas pela Fiscalização, os pagamentos efetuados guardam clara natureza remuneratória. Frise-se, decorrem da prestação eventual de serviços, feita por pessoas físicas enquadradas, pela legislação previdenciária, na categoria de segurados contribuintes individuais, que foram remuneradas pela Autuada por meio de cartões de crédito, ou mesmo em espécie (envelopes), disponibilizados pela Incentive Premier Ltda, cuja atribuição residuiu em mera intermediação dos recursos entre a Autuada e os contratados.

Nessa mesma linha de raciocínio, não se pode atribuir razão à Autuada, no tocante à pretensão de que sejam deduzidas dos "prêmios" pagos as parcelas por ela denominadas de alimentação, transporte e estadia. A Autuada fundamenta sua pretensão no art. 214, parágrafo 9º, incisos III, VI, VIII e XII, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999.

O dispositivo indicado enumera as parcelas não integrantes do salário de contribuição dos segurados da Previdência Social e essa enumeração é taxativa. Versam os incisos citados na defesa, especificamente, de verbas inerentes a segurados empregados. Dispõem:

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

.....

*III - a parcela **in natura** recebida de acordo com programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;*

.....

*VI - a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*

.....

*VIII - as diárias para viagens, desde que não excedam a cinquenta por cento da remuneração mensal do empregado;*

.....

*XII - os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estadia, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho e Emprego;*

.....

Saliente-se que, no caso em comento, os segurados são contribuintes individuais. Se alguma parcela lhes foi paga a título de reembolso de despesas, o instrumento contratual contendo a previsão para tanto e os comprovantes correspondentes deveriam ter sido carreados aos autos. A mera alegação não tem o condão de alterar o feito fiscal.

Não merece reparo a decisão recorrida também nesse ponto, vez que espelha os enunciados-enunciados da legislação previdenciária nos seus exatos contornos.

Quanto à irresignação em face dos juros moratórios, também não assiste razão à Recorrente, vez que aqueles estão sendo exigidos conforme disposto no art. 34 da Lei n. 8.212/1991, vigente à época da ocorrência dos fatos jurídicos tributários, observando-se que a autoridade fiscal esclareceu, no relatório Fundamentos Legais do Débito (FLD), o método de cálculo utilizado para se chegar ao valor aplicado.

Nesse sentido, esclarece a decisão recorrida:

Por oportuno, cabe ressaltar que com o advento da Medida Provisória nº 449, de 2008,, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, e a revogação do artigo 34 da Lei nº 8.212, de 1991, a previsão para a cobrança de juros moratórios passou a ser objeto da nova redação do artigo 35 da mesma Lei. Decorre daí que, para fatos geradores havidos até a competência 11/2008, aplica-se a legislação da época (art. 34), para fatos geradores ocorridos a partir de 12/2008, incide a nova disposição do artigo 35.

Indo para o final, em relação à aplicação da multa mais benéfica, entendo faltar interesse recursal à Recorrente, tendo em vista que a DRJ já reconheceu o direito ao cotejo da coima aplicada no lançamento em litígio com aquela prevista no art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, senão vejamos:

No tocante a multa, constata-se no mesmo relatório FLD, fl.7, que a sua exigência atendeu ao comando do artigo 35, inciso II, alínea "b", na redação anterior à MP nº 449/2008, sendo aplicada no percentual de 30% (trinta por cento). Não caberia a aplicação nos termos pleiteados pela Autuada, porque a nova redação do artigo, trazida pela referida MP, passou, a partir de então, a disciplinar a incidência de multa em casos de débitos com a União que estejam em atraso, porém ainda não objetos de lançamentos de ofício.

Apreciados os argumentos expendidos pela defesa, é imperioso destacar que, por força da disposição contida no artigo 106, II, "C" do Código Tributário Nacional - CTN, em observância ao entendimento exposto no Parecer PGFN/CAT nº 433, de 2009 e à Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04 de dezembro de 2009, publicada no D.O.U. de 08/12/2009, a multa aplicada neste Auto de Infração deve ser comparada com a multa do artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, no momento em que postulada a liquidação do crédito, para que, assim, reste definida a penalidade menos severa à Autuada.

Esta imposição se faz porque, durante a fase do contencioso administrativo, não há como se determinar a multa que lhe seja mais benéfica.

Pela regra aplicada, contida na redação anterior à MP nº 449, do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, a multa de mora que acompanha a obrigação principal continua a ser majorada pelo sistema de cobrança nos percentuais ali disciplinados. Por outro lado, a multa estabelecida pelo artigo 44 da Lei nº 9.430/96 sujeita-se a redução conforme o momento do pagamento. Destarte, somente será possível a definição do cálculo quando a liquidação do crédito for postulada pelo sujeito passivo.

Isso posto, voto no sentido de considerar improcedente a impugnação e manter o crédito tributário conforme lançado, com os devidos acréscimos legais, **devendo ser apurada a multa mais benéfica à Autuada no momento em que postulada a liquidação do crédito.** (grifei)

Isto posto, voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luís Henrique Dias Lima