



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

Processo nº 15504.722871/2013-15
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2202-003.488 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2016
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrentes TELEMONT ENGENHARIA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

Para os tributos lançados por homologação, o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, caso tenha ocorrido o pagamento, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte. Aplicação do artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

USO DE VEÍCULOS PRÓPRIOS DOS EMPREGADOS. USO DE EQUIPAMENTOS PRÓPRIOS DOS EMPREGADOS (*NOTEBOOKS* E COMPUTADORES). AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE RESSARCIMENTO DE DESPESAS. NÃO CONFIGURAÇÃO DE LOCAÇÃO. INTEGRAÇÃO DO SALÁRIO. ALÍNEA “S” DO § 9º DO ARTIGO 28 DA LEI Nº 8.212/91.

A configuração do caráter indenizatório dos valores descritos na alínea “s” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 depende da comprovação efetiva de que se destinaram tais verbas a compensar os gastos, devidamente comprovados, com os quais teve que arcar o empregado quando da utilização de veículo ou equipamentos próprios na execução de atividades da empresa.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e não

declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela comparação do resultado entre a soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (obrigação principal) e da multa por falta de declaração em GFIP vigente à época da materialização da infração (obrigação acessória), com a multa de ofício (75%) prevista no artigo 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dílson Jatahy Fonseca Neto e Wilson Antônio de Souza Correa (Suplente convocado), que deram provimento ao recurso, inclusive em relação à aplicação da multa mais benéfica.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Márcio Henrique Sales Parada, Martin da Silva Gesto, Rosemary Figueiroa Augusto, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Cecília Dutra Pillar, Dílson Jatahy Fonseca Neto e Wilson Antônio de Souza Correa (Suplente convocado).

Relatório

Reproduzo o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ), que bem descreveu os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

Do Lançamento

O presente crédito tributário refere-se a contribuições sociais previdenciárias, tendo sido lançado pela fiscalização em nome do sujeito passivo acima identificado, pelo descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias. Os autos de infração foram consolidados na data de 16/05/2013, com ciência pessoal pelo contribuinte em 22/05/2013 e são relativos ao período de 01/2008 a 12/2008. Constitui-se de:

- DEBCAD 37.295.713-7 (AI 68) – trata-se de auto de infração pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, por apresentar a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, totalizando o valor de R\$ 944.559,00.

- DEBCAD 37.295.714-5 (EMP E SAT) - refere-se às contribuições sociais previdenciárias patronais cujo valor

atualizado é de R\$8.569.479,33, que acrescido de juros e multa totaliza um valor de R\$15.032.670,43.

- **DEBCAD 37.295.715-3 (TERC)** – refere-se às contribuições sociais da empresa para outras entidades (terceiros), quais sejam: FNDE (Salário-Educação), INCRA, SENAI, SESI E SEBRAE, cujo valor atualizado é de R\$1.448.096,28, que acrescido de juros e multa totaliza a quantia de R\$2.539.985,27.

De acordo com o Relatório Fiscal (RF), o lançamento foi realizado devido à ocorrência dos seguintes fatos geradores:

I) Pagamento de aluguéis de veículos a empregados da empresa, considerados verba salarial pela fiscalização. Foram analisadas as Folhas de Pagamento da empresa, assim como a DIRF – Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física dos exercícios 2008 e 2009, a contabilidade da empresa e os contratos de locação, onde se concluiu que os pagamentos enquadram-se no conceito de salário de contribuição da lei 8.212/91 e do Decreto 3.048/99

II) Pagamento de locação de equipamentos (notebooks e computadores) a empregados da empresa, para o período de 06/2008 a 12/2008, considerados verba salarial pela fiscalização. Analisando-se a contabilidade da empresa, a empresa foi intimada a prestar esclarecimentos, onde a auditada apresentou contratos de locação e equipamentos (computadores), firmados com seus segurados empregados que se utilizaram do próprio computador para a execução de serviços em construção e instalação de redes telefônicas dos serviços contratados pela auditada. Os contratos foram analisados e conclui-se que todas as parcelas pagas aos segurados empregados consubstanciaram-se em verbas remuneratórias, sobre as quais incide contribuição previdenciária.

III) Pagamento de prêmio de participação nos resultados a empregados da empresa da área técnica, para o período de 04/2008 e 05/2008, consignados nas Folhas de Pagamento, uma vez que não foram baseados em nenhum Acordo Coletivo de Trabalho, conforme preconiza a Lei 10.101/2000. Para os demais empregados da área operacional da empresa, faz o pagamento desta rubrica baseado em instrumentos de Acordos Coletivos de Trabalho – ACT 2007/2008 e 2008/2009 entre os diversos sindicatos de acordo com a localização dos estabelecimentos. Concluiu-se que os pagamentos efetuados não tinham como objetivo incentivar os trabalhadores a alcançar ganhos de produtividade no ano a que se referiam. Assim, os valores pagos ou creditados exclusivamente aos empregados da área técnica a título de prêmio participação nos resultados – PPR constituíram em base de incidência de contribuição social previdenciária.

Em relação à aplicação da multa de ofício, em virtude da edição da Lei 11.941/2009 que estipulou novos parâmetros para a aplicação de multas acessórias e multa relativa a lançamento de

ofício, para o período de 01/2008 a 11/2008, foi observado o princípio da retroatividade benigna, prevista no artigo 106, II, c do CTN, comparando-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e a imposta pela legislação superveniente, para aplicação da multa menos severa ao contribuinte.

Para o período de 01/2008 a 11/2008, foi aplicada a multa de mora de 24%, prevista no art. 35, inciso II, alínea a, da lei 8.212/91, com redação da lei 9.876/99 e o AI CFL 68, por infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafos 3º e 5º, da lei 8.212/91, c/c o art. 225, inciso IV, § 4º do RPS, conforme discriminado no anexo V.

Para as competências a partir de 12/2008, foram aplicadas as multas impostas pela Lei 11.941/2009, ou seja, a multa prevista no art. 35-A da lei 8.212/91, com redação dada pela lei 11.941/2009, referente à multa de ofício de 75% e a multa referente ao CFL 78, por infração ao artigo 32, IV da lei 8.212/91, com redação dada pela lei 11.941/2009, com a multa prevista no artigo 32-A, “caput”, inciso I e parágrafos 2º e 3º da lei 8.212/91, incluídos pela Lei 11.941/09, por ter a empresa apresentado GFIP com omissões e /ou incorreções no período de 12/2008 a 12/2009, conforme discriminado no Anexo V. Em função da aplicação do princípio da retroatividade benigna foi elaborado quadro comparativo de aplicação das multas, conforme consta do Anexo V.

Em relação ao AI CFL 68, a multa relativa ao descumprimento de obrigação tributária acessória foi lavrada por ter deixado a empresa de lançar nas GFIP's das competências 01/2008 a 11/2008 as remunerações pagas ou creditadas a seus segurados empregados a título de aluguel de veículos, aluguel de equipamentos e valores pagos a título de Programa Participação Resultados – PPR, conforme discriminados nos Anexos I, Anexo II e Anexo III.

Não foi emitido o TAB – Termo de Arrolamento de Bens tendo em vista que os créditos constituídos não se enquadraram na hipótese normativa que o prevê.

Foi formalizada a RFFP – Representação Fiscal para Fins Penais pela ocorrência, em tese, de crime contra a Seguridade Social e crime contra a Ordem Tributária.

Constam dos autos como documentos anexados pela auditoria e embaixadores do lançamento fiscal: o PPR 2008 e 2009, Atas de Eleição de Diretoria, Contratos de Aluguel de Equipamentos, de Locação de Veículos e Convênios com o SESI e SENAI, relação de depósitos bancários e Fichas Financeiras dos anos de 2008 e 2009.

Da Impugnação

O interessado apresentou suas impugnações em 21/06/2013, a seguir apresentadas, em síntese.

Foram apresentadas as seguintes alegações em relação aos DEBCAD's 37.295.714-5 (EMP E SAT) e 37.295.715-3 (TERC):

I- A tempestividade.

II- A decadência parcial do lançamento. O período anterior à abril de 2008 estaria abrangido pelo prazo decadencial quinquenal, com base no art. 150, §4º do CTN.

Apresenta doutrina e jurisprudência a respeito.

III- Ausência de caráter salarial dos alugueis de veículos pagos a empregados da impugnante.

Primeiramente, em relação à sua atividade operacional, alega que possui atuação em caráter nacional e que para o desenvolvimento de sua atividade os seus empregados da área operacional precisam utilizar-se dos seus veículos para transportar o material necessário à prestação dos serviços de instalação e manutenção da rede de telecomunicações de dados e voz. Assim, a celebração de contratos de locação de veículos com funcionários da impugnante é totalmente justificada em termos operacionais, não podendo ser caracterizada como meio artificial que vise a transferência de verbas de natureza salarial.

Outrossim, a natureza jurídica dos contratos de alugueis de veículos pagos aos seus empregados é de contraprestação decorrente de contrato de locação, portanto, o recebimento de tais verbas não poderia ser incluído no conceito de salário-de-contribuição, já que não podem ser classificados como verbas salariais.

O interessado remete-se aos documentos apresentados, pautando sua defesa em que os contratos foram celebrados de acordo com as características de um contrato de locação nos moldes do Código Civil, alegando que houve a transferência jurídica da posse do bem do veículo locado à empresa e posteriormente foi cedido para uso dos empregados.

Não houve habitualidade como alega a fiscalização, além do que o empregado estaria sempre obrigado à manutenção de veículo em perfeitas condições de uso. O ajuste do valor do aluguel foi de acordo com o valor de mercado, estando ausente qualquer relação com o salário pago ao trabalhador.

*Os valores de alugueis dos veículos pagos aos seus empregados possuem **natureza jurídica de reembolso** destinado a cobrir os custos com a manutenção e com a depreciação do veículo utilizado de maneira efetiva na prestação dos serviços. Remete-se a documentos apresentados, citando jurisprudências do CARF e trabalhista.*

IV- Ausência de caráter salarial dos alugueis de equipamentos (notebooks e computadores) pagos aos empregados.

*Alega que o pagamento destes alugueis possui **natureza jurídica de contraprestação decorrente de contrato de locação**, ou, quando menos, **de reembolso** destinado a cobrir os custos com a manutenção e com a depreciação dos equipamentos utilizados de*

maneira efetiva na prestação dos serviços. Assim seria improcedente a inclusão de tais valores no salário-de-contribuição, já que não podem ser classificados como verbas salariais. Remete-se aos documentos apresentados e entende ser inviável a classificação destes valores recebidos pelo empregado como salário indireto.

V - Ausência de caráter salarial do prêmio de participação nos resultados (PPR) pagos a empregados da impugnante.

Alega o interessado que os requisitos estabelecidos pela Lei 10.101/2000 foram devidamente observados por ela, quando do pagamento dos valores de PPR aos seus empregados de níveis de gestão. Houve comprovação da existência de regras claras e objetivas a respeito do direito e da extensão do pagamento a ser feito a título de PPR, não havendo qualquer descumprimento aos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000, razão pela qual tais verbas não podem ser incluídas no salário-de-contribuição, já que não podem ser classificadas como verbas salariais.

VII – Equivocada aplicação da lei 11.941/09 e da impossibilidade de aplicação da multa de ofício ao presente caso.

Expõe suas alegações no sentido de que é equivocada a conclusão fiscal de que a multa de ofício de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 veio em substituição as duas anteriormente previstas (artigos 32, § 5º e 35, II da Lei nº 8.212/91, nas redações pretéritas ao advento da MP nº 449/08).

Aduz que somente após a edição da MP 449/08 (posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09), poderia ser aplicada a multa de ofício. Antes, a multa aplicada nos casos de lançamento de ofício de créditos previdenciários era a multa de mora, como expressamente dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91.

Tendo em vista o princípio da retroatividade benigna, como a multa de mora aplicada com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91 teve sua aplicação limitada ao patamar de 20% pela MP nº 449/08 (o que foi confirmado pela Lei nº 11.941/09), seria compulsória a aplicação desse percentual em substituição a todos aqueles mais gravosos previstos anteriormente.

Reitera que não há como se considerar a aplicação da multa de ofício ao presente caso.

Ademais, alega que não há possibilidade, como pretende a fiscalização para fins de comparação, da cumulação das penalidades previstas na Lei nº 8.212/91, em sua redação anterior à MP nº 449/08, para os casos de falta de recolhimento com lançamento de ofício (art. 35, II) e de ausência de entrega de GFIP ou omissão de fatos geradores na declaração (art. 32, §§ 4º e 5º), para que o valor resultante dessa soma seja confrontado com a multa de 75% atualmente prevista também para os casos de lançamento de ofício das contribuições tratadas pela Lei nº 8.212/91.

Por fim, requer ao menos o cancelamento das multas aplicadas ao presente caso, de forma que as mesmas sejam substituídas

pela multa de mora atualmente prevista pela legislação no patamar de 20% ou, quando muito, aplicando-se os percentuais previstos na redação do art. 35, II da Lei nº 8.212/91 vigente até o advento da MP nº 449/08.

Foram anexados os seguintes documentos:

- DOC 1: Procuração*
- DOC 2: Cópia do Auto de Infração*
- DOC 3: Contratos de Locação de Veículos e documentos relativos*
- DOC 4: Contrato e Aditivos de Aluguel e Gestão de Frota*
- DOC 5: Documentos relativos aos Contratos de Locação de Veículos e*

Termos de Rescisão de Contrato

- DOC 6: Documentos relativos aos Contratos de Locação de Veículos*
- DOC 7: Documentos relativos aos Acordos Coletivos de Trabalho*

2008/2010

- DOC 8: Notas Fiscais de equipamento de informática*
- DOC 9: Documentos de Empréstimos a funcionários*
- DOC 10: Acordo Coletivo de Trabalho no Programa de Participação nos Resultados – PPR, Programa de Participação nos Resultados – PPR dos anos de 2008/2009 e outros documentos.*

DEBCAD 37.295.713-7 (AI 68)

Foram apresentadas as seguintes alegações:

I - A tempestividade.

II - A multa aplicada, referente ao descumprimento de obrigações acessórias, deve ser cancelada, em consequência da improcedência do lançamento principal.

Entretanto, em se considerando a manutenção da multa, deverão ser observadas as alterações realizadas pela Lei 11.941/2009 nos dispositivos contidos na Lei nº 8.212/91, a qual incluiu o artigo 32-A nesta lei.

Alega que não é necessário realizar contas complexas para se concluir que a nova penalidade apresenta-se mais benéfica ao contribuinte do que a anterior. Há a necessidade de se aplicar a multa prevista pela Lei nº 11.941/09, não apenas pelo princípio da legalidade (a multa aplicada não mais se encontrava prevista

em lei quando da lavratura do auto de infração), mas pelo princípio da retroatividade benigna previsto no CTN.

Apresenta jurisprudência a respeito da aplicação da retroatividade benigna, remetendo-se ao anexo VII da autuação, onde a fiscalização tentaria demonstrar a aplicação da penalidade mais benéfica.

Percebe-se que a Fiscalização considera de forma conjunta, em sua comparação, as multas previstas anteriormente ao advento da Lei nº 11.941/09 tanto para a ausência de recolhimento (multa de mora de 24% então prevista no art. 35, II, "a" da Lei nº 8.212/91) quanto para a omissão de informações em GFIP (100% da contribuição não declarada com os limites previstos na legislação anterior). E o somatório dessas penalidades distintas é comparado com a multa de ofício, aplicada já com base no art. 35-A da Lei nº 8.212/91. Trata-se de sistemática prevista no art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009. Ocorre que as penalidades previstas nos artigos 32 e 35 (ou 32-A e 35-A) da Lei nº 8.212/91 se referem a infrações distintas, uma decorrente da ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias, outra em face da omissão de informações em GFIP. Dessa forma, não há qualquer justificativa para que uma penalidade seja cumulada com a outra para fins de comparação. Note-se, ademais, que na comparação sequer é feita menção à infração atualmente prevista para o caso de omissão de informação em GFIP.

A penalidade atualmente prevista para a ausência de recolhimento (art. 35 - mora; ou 35-A - ofício) deve ser confrontada com a penalidade prevista na legislação revogada para essa mesma infração (art. 35), ao passo que a penalidade hoje prevista para a omissão de fatos geradores em GFIP (art. 32-A) deve ser comparada com a até então em vigor para essa mesma infração (art. 32, § 5º). Trata-se de duas comparações distintas e com resultados independentes, devendo prevalecer, em cada uma, a penalidade mais benéfica.

Somente assim se estará dando efetivo cumprimento ao art. 106 do CTN e ao princípio da retroatividade benéfica nele previsto. Cada penalidade deve ser comparada com outra de igual natureza.

Questiona a lavratura da autuação que se baseia em legislação não mais vigente.

Diante do exposto, entende que há que se retificar a penalidade aplicada, afastando-se a revogada multa outrora prevista no art. 32, § 5º da Lei nº 8.212/91 para os casos de omissão de informações em GFIP e aplicada a penalidade atualmente prevista para essa mesma infração: R\$20,00 para o grupo de cada 10 omissões constatadas, nos termos do art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91.

Solicita que após o julgamento das Impugnações apresentadas contra os AI's DEBCAD 37.295.714-5 e 37.295.715-3, caso mantida alguma exigência no que se refere às contribuições sociais (patronal e terceiros), que os autos sejam baixados em diligência para a que a Fiscalização refaça o cálculo

comparativo sem a aplicação da multa de mora e da multa de ofício, devendo a comparação ser feita apenas entre a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista na antiga redação do art. 32, inciso IV, §5º da Lei nº 8.212/91 e a atual redação do art. 32-A da mesma Lei, sendo certo que deverá prevalecer, por força do art. 106 do CTN, a multa mais benéfica ao contribuinte.

Finalmente, conclui solicitando que seja considerada a aplicação retroativa dos artigos 32 e 32-A da Lei nº 8.212/91, para que lhe seja cominada a penalidade efetivamente mais benéfica, prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, qual seja de R\$ 20,00 para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

Foram anexados os seguintes documentos:

- DOC 1: Procuração
- DOC 2: Cópia do Auto de Infração.

Da Diligência

Tendo em vista a impugnação apresentada e os documentos anexados, os autos foram encaminhados à autoridade lançadora, conforme fls. 3.285/3.287 do processo digital, onde foi solicitada a manifestação da mesma a respeito dos documentos anexados relativos aos lançamentos sobre os aluguéis de veículos e equipamentos, assim como sobre os documentos que teriam o condão de sustentar a legalidade do pagamento do PPR aos funcionários da empresa.

A autoridade lançadora manifesta-se sobre as questões apresentadas, conforme fls. 3.297/3.301 dos autos, concluindo, como segue:

3- Diante do exposto, informamos que as alegações da impugnante bem como os documentos anexados não foram capazes de modificar o crédito tributário constituído no PROCESSO 15.504.722.871/2013-15 referente aos pagamentos efetuados a título de alugueis de veículos e de equipamentos (notebooks e computadores) ficando os mesmos mantidos em sua integralidade.

O crédito tributário constituído no PROCESSO 15.504.722.871/2013-15 referente aos pagamentos efetuados a título Prêmio de Participação nos Resultados foi reduzido tendo em vista a exclusão do lançamento do crédito tributário do estabelecimento CNPJ: 18.725.804/0020-86 (Goiânia) na competência 04/2008 no valor de R\$56.047,29. Para os demais estabelecimentos o crédito tributário lançado fica mantido em sua integralidade, sendo:

CNPJ	COMP.	VALOR SALÁRIO CONTRIB. AUTUADO	VALOR SALÁRIO CONTRIB. EXCLUÍDO	VALOR SALÁRIO CONTRIB. MANTIDO
18.725.804/0009-70	04/2008	115.028,96	0,00	115.028,96

18.725.804/0020-86	04/2008	56.047,29	56.047,29	0,00
18.725.804/0024-00	04/2008	17.180,79	0,00	17.180,79
18.725.804/0025-90	04/2008	76.149,16	0,00	76.149,16
18.725.804/0025-90	05/2008	330.554,66	0,00	330.554,66

Da Manifestação de Inconformidade após a diligência

Após ser cientificada da diligência fiscal em 11/04/2014, conforme fls. 3296 dos autos, a autuada apresenta sua manifestação de inconformidade em 13/05/2014, conforme fls. 3.304/3.313 dos autos, cujas alegações são apresentadas a seguir, em síntese.

I – Da autuação sobre a locação de veículos e equipamentos

Alega que ao reverso do que foi asseverado na manifestação, não houve qualquer tipo de diligência pela Auditora Fiscal na sede da Impugnante para uma nova verificação de documentação relativa a contratos de locação de veículos, equipamentos e pagamento de PPR.

Alega que a própria Auditora Fiscal responsável pela autuação reconheceu a comprovação, por parte da Impugnante, de que a cessão de veículos e equipamentos (notebooks e computadores) para os seus empregados realizarem as suas atividades laborais não ocorria somente por meio da locação de tais bens de propriedade de seus empregados, mas também por meio da cessão desses bens locados de terceiros (locadora de veículos e pessoas físicas distintas dos empregados no caso dos veículos) ou de propriedade da própria impugnante (no caso dos notebooks e equipamentos).

Tal comprovação por si já se mostra suficiente para demonstrar a impossibilidade de tributação dos valores pagos a título de locação dos veículos e equipamentos aos empregados da Impugnante.

Por isso, não há como se desconsiderar como locação a avença ajustada entre a Impugnante e seus empregados, em face da suposta ausência de cessão do bem à locatária (Impugnante) em razão da pretensa manutenção do bem em poder do locador (empregado), visto que em função da transferência da posse jurídica à locatária (Impugnante) nada impede a Impugnante que efetue a cessão do uso desse veículo ao locador.

As rubricas pagas ao empregado a título de locação de veículos e equipamentos, classificam-se com verbas pagas para o trabalho, para o melhor desempenho do empregado em seu trabalho, estando ausente, então, o caráter retributivo da verba.

Tanto é assim que, como confessado pela própria Fiscalização, existem casos em que a propriedade dos veículos e equipamentos (computadores e notebooks), os quais foram cedidos aos empregados para a realização das atividades laborais, é de terceiros (locadora de veículos, pessoas físicas distintas dos empregados, ou da própria Impugnante).

Tal fato por si só comprova que não há qualquer vinculação entre a locação de veículos e equipamentos e as verbas salariais pagas aos empregados da Impugnante, pois como afirmado pela

própria Auditora Fiscal responsável pela autuação, a locação de veículos pode ser realizada diretamente com o empregado que utilize esse veículo para a realização de seu trabalho ou ainda com terceiros (locadora de veículos). Da mesma forma, os equipamentos (notebooks e computadores) cedidos pela Impugnante para a realização das atividades laborais dos empregados podem ser locados dos próprios empregados que farão uso desses equipamentos ou são de propriedade da própria Impugnante.

Assim, como destacado nas Impugnações protocoladas, não restam dúvidas da utilização dos veículos e equipamentos locados e cedidos aos empregados da Impugnante para o trabalho, cabendo ressaltar que a jurisprudência do CARF e dos Tribunais Trabalhistas é unívoca em rechaçar a possibilidade de enquadramento como verba de natureza salarial dos valores pagos a título de locação de veículos e equipamentos nos moldes descritos na autuação.

Ainda que se entenda possível a descaracterização dos contratos de locação de veículos e equipamentos firmados pela Impugnante com seus empregados, os valores creditados aos empregados assumiriam caráter de reembolso, destinados a cobrir os custos com a manutenção e com a depreciação do veículo, não sendo possível incluí-los no conceito de salário-de-contribuição.

Destarte, uma vez sendo incontroverso por meio da documentação acostada à atuação pela Impugnante que a cessão de veículos e equipamentos aos empregados pode ocorrer via locação desses bens diretamente dos empregados quanto de terceiros (locadora), restou comprovado que os valores pagos não visam a retribuição do trabalho prestado, mas sim a disponibilização dos bens alugados pelo próprio colaborador. Tais valores, quando muito, podem ser enquadrados como forma de reembolso de despesas e custos com a manutenção desses bens. Portanto, não há como subsistir a autuação em relação a esse ponto.

II – Da documentação comprobatória e do cumprimento das regras previstas na lei 10.101/00 em relação ao prêmio de participação nos resultados (PPR) pagos aos empregados.

Em relação à documentação acostada, a Auditora Fiscal fez as seguintes observações.

No que toca ao rol de documentos anexados como “documento 10” junto com as Impugnações ao Processo Administrativo em questão, há menção à ausência de juntada de documentação referente ao pagamento de PPR relativos ao estabelecimento do Distrito Federal.

Quanto ao estabelecimento do Distrito Federal e o estabelecimento de Tocantins, a Impugnante traz os autos a documentação que comprova o cumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/00 para o pagamento do PPR na

competência de abril de 2008, quais sejam: acordos coletivos firmados pelos estabelecimentos acima mencionados e respectivos Sindicatos representantes dos empregados da Impugnante em cada ente da Federação supracitada, Manuais do Sistema de Gestão com as metas para o pagamento de PPR, todos para o ano de 2007, e os recibos de pagamentos do ano de abril de 2008, período autuado, (documento 01).

Por fim, com relação ao estabelecimento do Estado do Mato Grosso, reitera o fato de ter juntado a documentação acima mencionada com as Impugnações, qual seja: acordo coletivo firmado com o Sindicato dos Trabalhadores de Engenharia de Telecomunicações do Mato Grosso do Sul - SINTTEL/MS com previsão de pagamento da PPR e o Manual do Sistema de Gestão com as metas para o pagamento de PPR, ambos para o ano de 2007, assim como recebidos de pagamento de PPR em relação ao período autuado.

Todavia, a Fiscalização manteve o lançamento quanto ao PPR do estabelecimento de Mato Grosso do Sul, devendo-se, dessa forma, por coerência e decorrência lógica das provas carreadas, aos autos ser cancelada a autuação quanto a esse estabelecimento.

Por fim, requer o recebimento da Manifestação de Inconformidade e o recebimento e apreciação da documentação complementar em anexo, reiterando todos os argumentos anteriormente apresentados em sua defesa.

Foram anexados documentos às fls. 3.315/3.341, sendo estes: Acordo Coletivo de Trabalho do PPR 2007 da Telemont-Brasília e Manual do sistema de gestão de políticas internas de 2007, recibos de pagamento de salários, Acordo Coletivo de Trabalho do PPR 2007 da Telemont-Gioânia e o Manual do sistema de gestão de políticas internas de 2007 do mesmo, assim como recibo de pagamento de salário de Renato Monteiro Mancini.

É o relatório. (destaques do original)

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) - DRJ/RJ1 - julgou procedente em parte a impugnação, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, a rigor do art. 30, I, b, da lei 8.212/91.

TERCEIROS. ARRECADAÇÃO.

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, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. (CFL 68)

Constitui infração ao art. 32, inciso IV, §5º, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.528/97, a apresentação de GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social - com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA QUINQUENAL. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF.

São inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

CONTRATO DE LOCAÇÃO. INOPONIBILIDADE AO FISCO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. DESPESAS COM USO DE VEÍCULO NÃO COMPROVADAS. DESPESAS COM EQUIPAMENTOS. (NOTEBOOKS E COMPUTADORES)

Os atos e negócios jurídicos, embora válidos entre as partes, quando revelada a intenção única de afastar a incidência da norma tributária que define os elementos essenciais do fato gerador, considerar-se-ão inoponíveis ao Fisco.

Os valores pagos ao empregado a título de ressarcimento pelas despesas decorrentes do uso de seu veículo particular em trabalho, quando não devidamente comprovados, serão considerados como salário de contribuição para fins de incidência das contribuições devidas à Seguridade Social.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

A participação nos lucros ou resultados da empresa paga em desacordo com a lei 10.101/2000 integra o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea "j" da Lei nº 8.212/91.

MULTA INCLUÍDA EM NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO. NATUREZA JURÍDICA. MULTA DE OFÍCIO.

O nomem juris, a denominação legal, não é suficiente para definir o instituto jurídico que define a multa ou para que se altere a sua natureza jurídica. A multa de lançamento de ofício, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da

lei, pelo sujeito passivo, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

MULTA DE MORA. PREVISÃO NA LEI 8.212/91. MP 449/2008. LEI 11.941/2009. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de ser obedecido o comando do art. 106, II, c do CTN referente à retroatividade benigna da lei na aplicação de penalidade menos severa ao sujeito passivo, cabe à autoridade fiscal proceder à comparação das multas aplicadas pela legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores com as impostas pela legislação superveniente, sendo válida a multa mais benéfica ao contribuinte.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A conclusão da DRJ foi no seguinte sentido:

Acordam os membros da 11ª Turma de Julgamento da DRJ/RJO por unanimidade de votos, pelo julgamento dos autos de infração consubstanciados no presente processo da seguinte forma:

- DEBCAD 37.295.713-7 (AI 68) – NÃO PROVIMENTO DA IMPUGNAÇÃO e MANUTENÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO apurado no valor de R\$944.559,00.

- DEBCAD 37.295.714-5 (EMP E SAT) – PROVIMENTO EM PARTE DA IMPUGNAÇÃO e MANUTENÇÃO EM PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO apurado no valor originário de R\$ 5.914.619,84, conforme relatório DAD-R em anexo.

- DEBCAD 37.295.715-3 (TERC) – PROVIMENTO EM PARTE DA IMPUGNAÇÃO e MANUTENÇÃO EM PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO apurado no valor originário de R\$ 1.006.857,49, conforme relatório DAD-R em anexo.

*Deste ato o Presidente desta Turma **RECORRE DE OFÍCIO** ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo em vista que o resultado do julgamento enquadra-se no art.1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, DOU de 7/01/2008.*

Cientificado dessa decisão em 16/10/2014, por meio eletrônico, conforme Termo de Abertura de Documento de fl. 3.432, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 13/11/2014 (fls. 3.434 a 3.507), no qual combate a decisão de primeira instância, reiterando os argumentos da impugnação e acrescentando as seguintes razões:

- o acórdão recorrido reconhece a existência da utilização de bem do empregado na consecução da atividade operacional do empregador, o que denotaria a natureza indenizatória da contraprestação;

- a decisão combatida não desnatura o contrato firmado entre as partes e não alega a existência de eventual simulação do negócio jurídico, tratando o contrato de locação como um ato lícito e deixando de aplicar a multa qualificada;

- ao contrário do disposto na decisão recorrida, no caso dos autos há a efetiva entrega jurídica do veículo locado à Recorrente, locatária do bem, passando o veículo à posse da Recorrente, que dele pode dispor e usufruir da maneira que lhe aprouver;

- a Recorrente pode, de forma totalmente discricionária, cancelar ou não renovar o contrato de locação, cedendo outro veículo para utilização do empregado, sem que isso implique em qualquer mudança ou violação ao contrato de trabalho;

- não procede o fundamento de que o contrato de locação do veículo se perpetua durante todo o contrato de trabalho do empregado (locador);

- o valor do aluguel de veículos pago pela Recorrente a seus empregados (locadores) leva em consideração os valores de mercado e guarda similaridade com aqueles pagos às pessoas jurídicas locadoras de veículos, sendo estes um pouco mais elevados, tendo em vista os custos de contratação de seguros, despesas administrativas e operacionais, franquias de quilometragem, dentre outros custos das empresas, além da previsão de disponibilização de veículos zero quilômetro;

- não se pode apontar qualquer tipo de ligação entre os reajustes concedidos aos salários e os reajustes dos aluguéis, pois esses valores são estabelecidos de acordo com o mercado, considerando os custos com despesas de manutenção;

- mesmo que se desconsidere, para fins fiscais, os contratos de locação entre a Recorrente e seus empregados, deve-se cancelar o lançamento, pois os valores têm natureza de ressarcimento dos custos suportados pelos empregados (locadores) decorrentes da utilização dos veículos nas atividades operacionais da empresa;

- uma vez que se constatou que o lançamento se deu em valor superior ao devido, pois há parcela de natureza indenizatória já reconhecida no acórdão recorrido, na medida em que o valor refere-se a pagamento a título de reembolso pela depreciação e uso do veículo, caberia ao Fisco excluir esse valor de reembolso e calcular a parcela que se caracteriza como remuneração;

- como esse cálculo não foi efetuado quando do lançamento fiscal, deve o CARF baixar em diligência para que se proceda à aferição dos valores cuja natureza é remuneratória, excluindo-se da autuação os valores pagos a título de reembolso;

- o acórdão recorrido fundamenta-se na falta de apresentação de provas em relação ao período de 04/2008 da filial Cuiabá, no tocante aos valores pagos a título de PPR - Prêmio Participação nos Resultados -, porém o Auto de Infração relata que foram analisados os Acordos Coletivos de Trabalho - ACT;

- uma vez comprovada a ciência pelo Sindicato representativo de todos os empregados acerca da previsão de pagamento de PPR de forma diferenciada para empregados da área técnica, que possuem cargos de gestão, bem como a comprovação da existência de um Manual do PPR, com a estipulação de regras claras e objetivas, não há que se falar em descumprimento aos requisitos da Lei nº 10.101/2000, como equivocadamente decidido.

Ao final, requer a reforma do acórdão de primeira instância para que i) seja anulada a exigência fiscal; ii) seja determinada diligência para se apurar a parcela indenizatória, referente ao ônus arcados pelos empregados com o aluguel de seus veículos, com

a exclusão do lançamento dos valores de natureza indenizatória; iii) subsidiariamente, seja afastada a multa de ofício, substituindo-a pela multa de mora no patamar de 20% ou a aplicação dos percentuais previstos no art. 35, II, da lei nº 8.212./91.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Relator.

Trata-se de exigência fiscal referente a contribuições sociais previdenciárias, pelo descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias. Os autos de infração são relativos ao período de 01/2008 a 12/2008 e foram assim constituídos:

- **DEBCAD 37.295.713-7 (AI 68)** – auto de infração pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, por apresentar a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, totalizando o valor de R\$ 944.559,00.

- **DEBCAD 37.295.714-5 (EMP E SAT)** - refere-se às contribuições sociais previdenciárias patronais cujo valor é de R\$8.569.479,33, os quais acrescidos de juros e multa totalizam um valor de R\$15.032.670,43.

- **DEBCAD 37.295.715-3 (TERC)** – refere-se às contribuições sociais da empresa para outras entidades (terceiros), quais sejam: FNDE (Salário-Educação), INCRA, SENAI, SESI E SEBRAE, cujo valor é de R\$1.448.096,28, os quais acrescidos de juros e multa totalizam a quantia de R\$2.539.985,27.

RECURSO DE OFÍCIO

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) - DRJ/RJ1 - julgou procedente em parte a impugnação, tendo decidido o seguinte:

- **DEBCAD 37.295.713-7 (AI 68): NÃO PROVIMENTO DA IMPUGNAÇÃO e MANUTENÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO** apurado no valor de R\$944.559,00.

- **DEBCAD 37.295.714-5 (EMP E SAT): PROVIMENTO EM PARTE DA IMPUGNAÇÃO e MANUTENÇÃO EM PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO** apurado no valor originário de R\$ 5.914.619,84.

- **DEBCAD 37.295.715-3 (TERC): PROVIMENTO EM PARTE DA IMPUGNAÇÃO e MANUTENÇÃO EM PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO** apurado no valor originário de R\$ 1.006.857,49.

Tendo em vista que o total do crédito exonerado foi superior ao limite de alçada previsto na Portaria MF nº 03/2008, que é de um milhão de reais, o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

A Decisão de primeira instância reconheceu a decadência em relação ao período de **01/2008 a 04/2008**, dos DEBCADs 37.295.714-5 (EMP E SAT) e 37.295.715-3 (TERC), nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que a ciência dos autos de infração se deram em **22/05/2013** e houve pagamento parcial da obrigação tributária.

Entendo que não merece reparo a decisão da DRJ nesse ponto.

No tocante à contagem do prazo decadencial, em observância ao disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, deve-se adotar as conclusões exaradas no Recurso Especial nº 973.733 - SC, cuja ementa abaixo se transcreve:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à

ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador (art. 150, § 4º, CTN). Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, CTN).

Assim, para o deslinde da questão, torna-se necessário primeiramente decidir se ocorreu pagamento antecipado do tributo ou alguma das hipóteses de dolo, fraude ou simulação, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

No presente caso, não houve manifestação da autoridade lançadora sobre a existência de dolo, fraude ou simulação, o que permite concluir que não restou caracterizada a prática de tais condutas pela Contribuinte. Resta, então, para a análise da decadência, a verificação da ocorrência de pagamento antecipado do tributo. Somente então é que se pode analisar qual a forma do cômputo do prazo decadencial: se com base no art. 150, § 4º, ou 173, I, do CTN.

Tendo em vista a existência de pagamentos relativos aos fatos geradores em discussão, deve-se aplicar, para a contagem do prazo decadencial, o previsto no § 4º do art. 150 do CTN, de acordo com o entendimento acima referido e a Súmula CARF nº 99.

Súmula CARF nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Como a ciência dos autos de infração ocorreram em **22/05/2013** (fls. 1.768 e 1.802), os lançamentos fiscais referentes aos fatos geradores do período de **01/2008 a 04/2008**, relativos aos DEBCAD 37.295.714-5 (EMP E SAT) e DEBCAD 37.295.715-3 (TERC), foram alcançados pela decadência, conforme decidido pela DRJ.

Desse modo, deve ser negado provimento ao Recurso de Ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade.

Portanto, merece ser conhecido.

DO PAGAMENTO DE ALUGUÉIS DE VEÍCULOS A EMPREGADOS DA EMPRESA

Em suma, a controvérsia reside em saber se os valores pagos aos empregados da Contribuinte, a título de locação de veículos, são de natureza salarial e estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias.

A Recorrente alega que a natureza jurídica dos contratos de alugueis de veículos pagos aos seus empregados é de contraprestação decorrente de contrato de locação, portanto, o recebimento de tais verbas não poderia ser incluído no conceito de salário-de-contribuição, já que não podem ser classificados como verbas salariais.

As contribuições sociais previdenciárias são baseadas na folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, conforme art. 195, I, da Constituição Federal (CF/88).

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário - RE - nº 166.722/RS firmou entendimento de que as definições do art. 195, I, da CF/88, devem ser interpretadas em consonância com a dimensão que lhes são dadas pelo Direito do Trabalho, ainda que para fins previdenciários, evitando-se que seja conferido um conceito de remuneração distinto para cada ramo do direito - previdenciário e trabalhista.

Assim, vê-se que o termo salário nasce de uma relação de contrato de trabalho, sendo regulado pela esfera trabalhista e não pelo direito tributário. O direito do trabalho delimita a sua abrangência, o que serve de base para as relações tributárias. Portanto, as parcelas reconhecidas como salariais pela justiça trabalhista devem ser incluídas na base de cálculo de tais contribuições, salvo os casos de isenção prevista em lei.

O art. 201, § 11, da CF/88, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998, dispõe que "os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei".

O artigo 28 da Lei nº 8.212/91 assim estabelece:

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;

[...]

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

[...]

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; [...]

Observa-se que são excluídas do conceito de remuneração, para fins de incidência da contribuições previdenciárias, as despesas pelo uso de veículo do empregado, desde que devidamente comprovadas as despesas realizadas. A condição para que não integre o salário-de-contribuição é a comprovação efetiva das despesas ocorridas, para que fique confirmado que tais verbas foram realmente utilizadas para esse fim, com caráter nitidamente indenizatório.

No caso concreto, verifica-se que a Contribuinte efetuava o pagamento referente a locação de veículos de seus empregados, independentemente da apresentação dos comprovantes das despesas. Ainda que se admita a existência dos pactos negociais entre a empresa e seus empregados tendo como objeto a locação dos veículos, a fim de afastar a incidência da tributação, o legislador impôs a condição de que haja a devida comprovação dos dispêndios efetivos em decorrência do uso de seu próprio veículo, pelos empregados, em suas atividades na empresa. Essa exigência visa justamente a evitar um desvirtuamento dos objetivos da isenção, para que não se comprometa o direito dos trabalhadores de um lado e o interesse público de outro.

Segundo o Código Tributário Nacional (CTN), nos casos de outorga de isenção, deve-se interpretar a norma de forma literal.

CTN - Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção; [...]

Sobre o assunto, peço vênica para transcrever excertos do voto condutor da decisão de primeira instância, com o qual concordo integralmente e adoto também como razões de decidir:

Primeiramente, verifica-se que este contrato é pactuado por prazo indeterminado, enquanto durar o contrato de trabalho. Ora, a partir do momento que o empregado ingressou na empresa com seu veículo, ele o utilizará enquanto durar o seu

contrato de trabalho, restando claramente observado o quesito habitualidade neste ganho por parte do empregado, ao contrário do que alega a impugnante.

Além disso, é bem nítido que a “locatária” (empresa) celebra este contrato eximindo-se de responsabilidades sobre o bem, o que causa de pronto uma certa estranheza, eis que em contratos de locação de veículos realizados por empresas que atuam na área, quem aluga o veículo e possui a posse do bem é quem fica responsável por zelar pelo bem e entregá-lo nas mesmas condições após o uso.

Ora, se o empregado, que é o locador, fica com toda a essa responsabilidade, inclusive civil e criminal, resta cristalino que a empresa não recebe a coisa locada, características destes contratos de locação, retirando o aspecto da entrega do bem dos contratos de locação de veículos firmados pela empresa com seus empregados.

Outrossim, com relação à cláusula sétima do contrato, a qual prevê as penalidades, verifica-se que há previsão de desconto do aluguel para os dias em que o veículo ficar parado por motivos de irregularidades ou para os dias em que o veículo não for utilizado.

[...]

Além disso, a fiscalização registra e traz a documentação pertinente ao fato de que não há pagamento de locação de veículos quando o empregado está de férias. Sendo assim, verifica-se que o pagamento do aluguel dos veículos está diretamente relacionado à prestação dos serviços pelo empregado, descaracterizando a natureza de contrato de locação com a entrega do bem ao locador.

A cláusula oitava dos contratos, também traz a previsão de que os veículos locados para a fibra ótica deveriam permanecer no pátio da empresa, com uso por outros empregados quando do o seu condutor estiver de férias. Entretanto, conforme relatado pela fiscalização, não é o que se observa, tendo em vista que a empresa não utiliza o veículo locado para uso por outro empregado, não efetuando também o pagamento do aluguel do veículo no período de férias, licença ou folga do empregado, o que corrobora o entendimento exposto anteriormente.

Cabe ressaltar aqui um outro fato apontado pela fiscalização em seu relatório: quando foi solicitado à empresa a apresentação de Acordos Coletivos de Trabalho – ACT's referentes ao período auditado, celebrados entre a TELEMONT e os sindicatos de seus empregados, verificou-se que juntamente com os ACT's da filial de Cuiabá, foi também apresentada uma ata de uma reunião realizada em 27/05/2008 entre a TELEMONT e Sindicato dos Trabalhadores Telefônicos do Mato Grosso – Sinttel – MT, devidamente assinada pelos representantes da TELEMONT. A mesma previa regras de reajustes salariais, entre outros, assim como a tabela de valor que seria pago aos veículos locados. Foi

verificado que para a filial Cuiabá houve o reajuste do aluguel dos veículos conforme o estipulado na referida ata de reunião. Assim, resta demonstrando a presença de cláusula trabalhista nestes contratos, eis que a previsão do reajuste do valor do aluguel dos veículos ter sido objeto de negociação entre a TELEMONT e o sindicato dos empregados, enquanto que as cláusulas contratuais de natureza civil deveriam ser objeto de negociação apenas entre o locador e o locatário.

A fiscalização relata ainda que para os demais estabelecimentos, verificou-se que os valores pagos a título de aluguel de veículos são quase sempre reajustados nos mesmos meses de implementação dos reajustes estabelecidos nos Acordos Coletivos de Trabalho, denotando fortemente a possibilidade de terem sido objeto de negociação entre a TELEMONT e demais sindicatos.

Ademais, nos referidos contratos vislumbra-se a existência de cláusula que prevê, além do pagamento do preço ajustado pela locação, um acréscimo devido ao empregado (locador) para abastecer o veículo, o qual ocorre por conta da empresa, em cotas semanais, em valores a serem por ela definidos, obrigação esta que, no mínimo, é estranha a um típico contrato de locação, cujos elementos constitutivos, extraídos de sua descrição típica, são: o consenso, a coisa infungível e o preço, nos termos do art. 565 do Código Civil. Conclui-se então que, na verdade, a aludida prestação devida tem como objetivo exclusivo o de afastar a obrigatoriedade da comprovação prévia das despesas efetivas suportadas pelos segurados empregados em decorrência do uso dos seus respectivos automóveis, pelo menos no que se refere aos gastos com combustível.

Dessa forma, o referido benefício extra, pago ao funcionário, não parece como oriundo da locação avençada, ao contrário do que aduz a impugnante, mas decorrente unicamente da relação de trabalho entre as partes, pois caso esta não existisse, a empresa, como locatária, certamente não arcaria com as aludidas despesas, que, repita-se, eram pagas em valores fixos, com habitualidade, independentemente de qualquer prestação de contas prévia, o que denota a desconformidade existente entre o ato formalmente exteriorizado e o efetivamente praticado pelos pactuantes.

Nesse sentido, ressalto a existência das seguintes decisões deste Conselho, exigindo a comprovação do ressarcimento das despesas por uso de veículo do empregado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

USO DE VEÍCULO DE EMPREGADO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE RESSARCIMENTO DE DESPESAS. NÃO CONFIGURAÇÃO DE LOCAÇÃO. INTEGRAÇÃO DO SALÁRIO-CONTRIBUIÇÃO.

Não houve a devida comprovação do ressarcimento de despesas por uso de veículo de empregado, não configurando a hipótese do art. 28, § 9º, alínea s da lei 8.212/91.

[...] (Acórdão nº 2402-004.062, data de publicação: 05/09/2014, Rel. Nereu Miguel Ribeiro Domingues)

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/05 a 12/05, 02/06 a 12/06, 01/07 a 11/07, 01/08 a 12/08

[...]

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. TAXA DE DEPRECIAÇÃO DE FERRAMENTAS. USO DE VEÍCULO PRÓPRIO DO EMPREGADO. ALÍNEA “S” DO §9º DO ARTIGO 28 DA LEI 8.212/91. AJUDA DE CUSTO. NATUREZA INDENIZATÓRIA PRESUMIDA. NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DE PROVA DAS DESPESAS REALIZADAS. 1. O ressarcimento de despesas pela utilização de ferramentas próprias possui natureza indenizatória, uma vez que é pago em decorrência dos prejuízos experimentados pelo empregado para a efetivação de suas tarefas laborais. 2. **A verba paga em razão de despesas com veículo de propriedade do empregado tem natureza jurídica indenizatória e não salarial, principalmente quando o valor se prestar a cobrir as despesas com consumo de combustível e com a depreciação do carro. 3. **A configuração do caráter indenizatório dos valores descritos na alínea “s” do §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 depende da comprovação efetiva de que se destinaram tais verbas a compensar os gastos, devidamente comprovados, com os quais teve que arcar o empregado quando da utilização de veículo próprio na execução de atividades da empresa.** (Acórdão nº 2301-002.790, data de publicação 16/07/2012, Rel. Leonardo Henriques Pires Lopes). **(destaquei)****

Ademais, observa-se também que existem várias decisões do Tribunal Superior do Trabalho (TST), nas quais a Contribuinte fiscalizada, ora Recorrente, foi condenada, por se entender que os valores pagos aos empregados a título de aluguel de veículos tinham natureza salarial, conforme abaixo:

[...] **REEMBOLSO DE DESPESAS. ALUGUEL DE VEÍCULO.** Conforme consignado no acórdão do Regional, a integração ao salário do valor pago a título de aluguel de veículo foi determinada por se tratar, na verdade, de salário extra folha, tanto que o importe do aluguel pago (R\$460,00) era superior ao próprio salário contratado à época da admissão (410,00). Estabelecido o contexto, não é possível concluir de modo contrário, conforme pretende a recorrente, pois seria necessário analisar o conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado, nos termos da Súmula nº 126 do TST, cuja aplicação afasta a fundamentação jurídica invocada pelo recorrente. Recurso de revista de que não se conhece. [...] (RR - 486-21.2011.5.03.0024 Data de Julgamento: 09/03/2016, Relatora Ministra: Kátia Magalhães Arruda, 6ª Turma, Data de Publicação: DEJT 11/03/2016)

[...] **SALÁRIO EXTRA-FOLHA. ALUGUEL DE VEÍCULO.** Primeiramente, frise-se que a Corte a quo não dirimiu a controvérsia pelo prisma das normas coletivas, o que inviabiliza a pretensão por violação do artigo 7º, XXVI, da CF. Incidência da Súmula 297/TST. Os artigos 104 e 122 do CCB não tratam, em sua literalidade, da natureza salarial da verba em comento, desservindo ao fim pretendido. Incidência do óbice do artigo 896, "c", da CLT. Por fim, tendo a Corte Regional, dos elementos fáticos probatórios, concluído que "A reclamada serviu-se, de forma fraudulenta, de um pretense contrato de aluguel de veículo para mascarar o real salário ajustado entre as partes, quitado ao final do mês, em face do serviço executado" (fl. 827, grifamos), não se há falar em contrariedade à Súmula 367/TST, mas em incidência da Súmula 126/TST. **Recurso não conhecido.** (RR - 52200-24.2009.5.03.0013 Data de Julgamento: 17/02/2016, Relator Ministro: Alexandre de Souza Agra Belmonte, 3ª Turma, Data de Publicação: DEJT 19/02/2016)

ALUGUEL DE VEÍCULO. NATUREZA SALARIAL. O TRT constatou que houve fraude na contratação de locação de veículo firmado pelo reclamante com a 1ª reclamada (Telemont Engenharia de Telecomunicações S.A.) visando mascarar a natureza salarial da verba, com flagrante afronta ao art. 457 da CLT. Diante desse quadro fático, não é possível a revisão dessa premissa em sede extraordinária, porquanto demandaria a incursão no acervo probatório dos autos (Súmula nº 126/TST). **Agravo de instrumento a que se nega provimento.** (AIRR - 1586-41.2013.5.03.0153 Data de Julgamento: 09/09/2015, Relatora Ministra: Maria Helena Mallmann, 5ª Turma, Data de Publicação: DEJT 18/09/2015)

No voto condutor do Recurso de Revista (RR-114000-60.2007.5.03.0098) interposto pela empresa autuada (Telemont - Engenharia de Telecomunicações S.A.), o Ministro Relator, Alberto Luiz Bresciani de Fontan Pereira, assim se pronunciou sobre a questão do aluguel de veículo do empregado:

3 - ALUGUEL DE VEÍCULO. COMPLEMENTO SALARIAL. SALÁRIO INFORMAL. NATUREZA JURÍDICA.

3.1 - CONHECIMENTO

Consignou o TRT:

"O reclamante alega ter havido pagamento de salário 'extra-folha' a título de produção, ao argumento de que a 1ª demandada não colacionou aos autos os relatórios de produção; que a prova revela a fraude praticada pelas recorridas no que tange à existência de valores referentes à produção, ao salário fixo e à fraude do contrato de locação de veículo; que o contrato de locação estava vinculado a seu trabalho, sendo mensais os pagamentos de alugueis (cita as cláusulas 2ª e 7ª de seu contrato).

A rigor, não há dúvida de que o valor do aluguel pago ao empregado pela utilização de seu próprio veículo em serviço possui natureza indenizatória, sempre que este for utilizado para o trabalho e não pelo trabalho, conforme

dispõe o artigo 458 da CLT.

Na verdade, e isto se pode presumir dos indícios e circunstâncias dos fatos trazidos aos autos, a 1ª reclamada exigia do empregado, como ferramenta de trabalho, um veículo, sem o qual não havia possibilidade deste prestar suas atividades. **Em momento algum locou, efetivamente, o veículo destes seus empregados. Serviu-se, na realidade, e de forma fraudulenta, de um pseudo contrato de locação de veículo para mascarar o real salário ajustado entre as partes.**

Ora, não é crível que um técnico especializado em serviço de telefonia se preste a executar suas atividades, na forma como delineada nos autos, por valor salarial tão baixo como o constante dos recibos salariais de f. 344/362, algo próximo a um salário mínimo por mês. Mesmo que pouco conhecimento tivesse este Julgador sobre a realidade deste mercado de trabalho, esta ilação seria evidente. Isto porque é de prática costumeira neste tipo de trabalho a remuneração por produção (fato reconhecido pelo preposto da 1ª demandada às f. 745), tanto porque atende ao tipo de mão-de-obra que vai realizá-la, como administrativamente melhor atende ao empregador, na medida em que estimula o empregado a um trabalho mais eficiente e produtivo numericamente.

Nessa perspectiva, é de se considerar nulo o contrato de locação de veículo firmado entre as partes, uma vez que patente a fraude com intuito de destacar uma parcela do salário do trabalhador. É que não cabe ao empregado fornecer o meio para a prestação de seu serviço, cumprindo ao empregador o risco do empreendimento.

Este julgador, em casos similares, envolvendo empregados contratados ilicitamente pela TELEMONT para executarem atividades de reparação e instalação de linhas telefônicas ligadas à TELEMAR, tem proferido decisão conforme fundamentação retro, como, por exemplo, no caso do processo n. 00753-2006-078-03-00-4-RO, no mesmo sentido:

'INSTALADOR/REPARADOR DE CABOS TELEFÔNICOS. LOCAÇÃO DO VEÍCULO. NATUREZA SALARIAL DA PARCELA. A rigor, o valor do aluguel pago ao empregado pela utilização de seu próprio veículo em serviço possui natureza indenizatória, sempre que este for utilizado para o trabalho e não pelo trabalho. Esse, aliás, é o entendimento consagrado no artigo 458 da CLT. Não obstante, há de se reconhecer a natureza salarial da parcela quando os elementos dos autos demonstram a existência de fraude em relação ao salário efetivamente recebido pelo reclamante, verificada

quando o valor atribuído ao aluguel do veículo ultrapassa 50% do valor do salário pago pela efetiva prestação de serviços e quando a empresa exige do empregado, como ferramenta de trabalho, um veículo, sem o qual não há possibilidade deste prestar suas atividades. Nesta hipótese, é de se reconhecer a existência, tão-somente, de um pseudo contrato de locação de veículo, no intuito único de mascarar o real salário ajustado entre as partes' (00753-2006-078-03-00-4-RO, DJMG de 17/02/2007, p. 23).

Não se tem como real, portanto, o contrato de locação ajustado, e como tal, prevalece a versão estampada na inicial, no sentido de que o montante pago a título de aluguel do veículo era sim somado ao real salário mensal do trabalhador, a título de produtividade.

Assim, por um ângulo ou outro, admite-se como salário variável mensal do reclamante a título de produção tanto aquele pago sob tal rubrica em recibo quanto o valor de R\$400,00 que foi quitado a título de locação de veículo, por aplicação analógica ao disposto no parágrafo 2º do artigo 457 da CLT e nas Súmulas 101 e 318 do TST.

[...]

Em face do exposto, dá-se provimento ao recurso do autor, no aspecto, e, reconhecendo a natureza salarial da parcela quitada sob a rubrica de locação (R\$400,00 mensais), determina-se a integração ao salário, como se apurar em liquidação de sentença, mês a mês, para todos os efeitos legais, deferindo-lhe, em consequência, as diferenças correspondentes a seus reflexos em aviso prévio, férias + 1/3, décimos terceiros salários e FGTS+40%" (fls. 867/868).

Assevera a TELEMONT que o Reclamante não apontou e muito menos comprovou qualquer fraude no contrato de locação formalizado pelas partes. Acrescenta que o Autor, para a viabilização dos seus serviços, necessitava de veículo para deslocar-se a diferentes locais de trabalho, sendo, portanto, perfeitamente razoável, justo e verdadeiro que lhe pagasse uma contrapartida pelo desgaste do seu veículo. Por fim, salienta que a convenção coletiva aplicável descreve quais parcelas não possuem natureza salarial, dentre elas, o veículo cedido ou alugado. Aponta maltrato aos arts. 104 e 122 do Código Civil e 5º, XXXVI, da Constituição Federal e indica contrariedade à Súmula 367, I, do TST.

O TRT, considerando o princípio da primazia da realidade, concluiu que o contrato de locação de veículo guardava relação direta com o contrato de trabalho mantido entre as partes, exsurgindo a natureza salarial da parcela, tendo em vista que "não se tem como real, portanto, o contrato de locação ajustado, e como tal, prevalece a versão estampada na inicial, no sentido de que o montante pago a título de aluguel do

veículo era sim somado ao real salário mensal do trabalhador, a título de produtividade" (fl. 868).

Eventual modificação do julgado, na forma pretendida pela Recorrente, demandaria o revolvimento de fatos e provas, procedimento vedado em sede recursal extraordinária.

Quando o acolhimento das arguições da parte depender, antes, do revolvimento de fatos e provas - iniciativa infensa ao recurso de revista (Súmula 126/TST), prescindível será a alegação de ofensa a dispositivo legal ou a oferta de julgados para cotejo.

Diante de tal quadro fático, não há como se vislumbrar qualquer ofensa aos dispositivos legais e constitucional evocados ou contrariedade à Súmula 367, I, do TST.

Não conheço.

Diante do exposto, entendo que não tem razão a Recorrente, devendo ser mantido o lançamento fiscal, com a inclusão dos valores pagos aos empregados, a título de aluguel de veículos, na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

DO PAGAMENTO DE ALUGUÉIS DE EQUIPAMENTOS (NOTEBOOKS E COMPUTADORES) A EMPREGADOS DA EMPRESA

A Recorrente argumenta que os pagamentos feitos aos empregados a título de aluguel de equipamentos possuem a natureza jurídica de contraprestação decorrente de contrato de locação, ou, quando menos, de reembolso destinado a cobrir os custos com a manutenção e com a depreciação dos equipamentos utilizados na prestação dos serviços.

Como relatado pela autoridade fiscal, os contratos apresentados seguem as mesmas características dos contratos de locação de veículos, com prazo de vigência indeterminado e a responsabilidade pelo equipamento é do locador (empregado).

Do mesmo modo que o exposto no item anterior, referente à locação de veículos, para que os valores pagos a título de locação de equipamentos não integrem o salário-de-contribuição torna-se necessária a comprovação efetiva das despesas realizadas.

Tendo em vista que a Recorrente não logrou comprovar a realização das despesas pelos empregados que justificassem o ressarcimento, tendo se limitado a apresentar os contratos de locação, não há como excluir da tributação os valores pagos a esse título.

Portanto, o lançamento fiscal deve ser mantido também em relação aos pagamentos de alugueis de equipamentos (*notebooks* e computadores) aos empregados.

DO PRÊMIO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS (PPR)

O lançamento foi realizado somente nas competências 04/2008 e 05/2008 e relativo apenas aos seguintes estabelecimentos:

- 18.725.804/0009-70 (Brasília) - 04/2008

- 18.725.804/0020-86 (Goiânia) - 04/2008

- 18.725.804/0024-00 (Palmas) - 04/2008

- 18.725.804/0025-90 (Cuiabá) - 04/2008 e 05/2008

Os lançamentos realizados na competência **04/2008** para as filiais **0009-70** (Brasília), **0020-86** (Goiânia), **0024-00** (Palmas) e **0025-90** (Cuiabá) foram excluídos em virtude da ocorrência da decadência. Assim, resta em litígio apenas o valor lançado na filial **0025-90 (Cuiabá)** para a competência **05/2008**.

Alega a Recorrente que os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000 foram devidamente observados, quando do pagamento dos valores de PPR aos seus empregados de níveis de gestão.

A Recorrente sustenta que foi comprovada a ciência pelo Sindicato representativo de todos os empregados acerca da previsão de pagamento de PPR de forma diferenciada para empregados da área técnica, que possuem cargos de gestão, bem como a existência de um Manual do PPR, com a estipulação de regras claras e objetivas, não tendo que se falar em descumprimento aos requisitos da Lei nº 10.101/2000, como equivocadamente decidido pela DRJ.

Entendo que não assiste razão à Recorrente, pois o procedimento de auditoria fiscal demonstrou que tais verbas foram pagas em desacordo com a legislação que rege a matéria.

Inicialmente, cabe ressaltar que, consoante o disposto no art. 28, alínea “j”, § 9º, da Lei nº 8.212/1991, é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de participação nos lucros ou resultados da empresa que tenha sido paga ou creditada em conformidade com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/2000.

Lei 8.212/1991:

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; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97).

[...]

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

[...]

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica; (destaquei)

Nesse sentido, a Lei nº 10.101/2000 estabelece os critérios para o pagamento da PLR e a Lei nº 8.212/1991 determina que apenas não integra o salário de contribuição os valores a título de participação nos lucros ou resultados pagos de acordo com o estabelecido na lei específica.

Assim, para que não integrem a base de cálculo da contribuição previdenciária, os pagamentos a título de PLR devem seguir o que determina a Lei nº 10.101/2000:

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.

Verifica-se que a verba denominada de Programa Participação nos Resultados (PPR), referente à filial **0025-90 (Cuiabá)** para a competência **05/2008**, objeto do lançamento, foi paga pela empresa em desacordo com os dispositivos legais, conforme devidamente enfatizado no conjunto fático-probatório do Relatório Fiscal, bem como nos elementos acostados pela Recorrente nas peças de defesa.

Cabe transcrever trecho da decisão de primeira instância sobre o assunto:

Pois bem, verifica-se que em relação a este lançamento restou somente a competência 05/2008, tendo a empresa alegado que efetuou a comprovação do cumprimento dos requisitos legais com a apresentação dos documentos.

Entretanto, verifica-se que o mesmo não restou comprovado, conforme manifestação da autoridade lançadora, fls. 3299/3300, a qual se partilha a fim de justificar o entendimento:

- Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados firmados entre a Telemont Engenharia de Telecomunicações S/A **CNPJ: 18.725.804/0025-90 (Cuiabá)** e o Sindicato dos

Trabalhadores Telefônicos do estado do Mato Grosso assinado em 03/03/2007. O Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados - PPR refere-se ao período de 01/11/2006 a 31/10/2007 sendo determinado que a 1ª parcela será paga em 31/05/2007 e a 2a parcela será paga em 30/11/2007. Portanto tal acordo não se refere ao período fiscalizado.

A impugnante anexa ainda uma Ata de Reunião de Negociação do PPR-2007 firmada entre a TELEMONT **CNPJ: 18.725.804/0025-90 (Cuiabá)**, sem data de assinatura, mas que se referem também a vigência de 01/11/2006 a 31/10/2007 reforçando que a data do pagamento do PPR deverá ser 30/11/2007.

Foi também anexada pela impugnante o MANUAL DO SISTEMA DE GESTÃO - POLÍTICAS INTERNAS PPR assinado em 02/01/2007 que se aplica ao pagamento do PPR aos gerentes e coordenadores do estabelecimento **CNPJ: 18.725.804/0025-90 (Goiânia)** juntamente com o ANEXO 01 que traz os percentuais sobre a metas de cada regional. Ressalva-se que no MANUAL citado traz no item 6- REFERÊNCIAS - "Acordo coletivo de trabalho (ACT) de Programa de Participação nos Resultados (PPR) celebrados entre a TELEMONT e o SINTTEL-MT (sindicato representativo dos empregados com área de atuação no estado de Mato Grosso".

Anexa ainda o formulário TERMO DE CONHECIMENTO DE CRITÉRIOS, METAS E VALORES - PPR 2007 onde os funcionários do cargo de gerente e coordenadores assinam em 08/01/2007 que tomaram ciência do referido plano do PPR 2007.

Como no MANUAL DO SISTEMA DE GESTÃO - POLÍTICAS INTERNAS - PPR não consta nenhuma determinação quanto à data do pagamento do PPR para os gerentes e coordenadores mas faz referência ao ACT citado acima conclui-se que as regras constantes no MANUAL se referiam a pagamentos de PPR a serem pagos em 31/05/2007 e 30/11/2007, fora portanto do período fiscalizado.

Assim, os lançamentos efetuados nas competências 04/2008 e 05/2008 ficam mantidos na integralidade para o estabelecimento **CNPJ: 18.725.804/0025-90 (Cuiabá)**.

Portanto, diante do exposto, resta mantido o lançamento efetuado na competência 05/2008 da filial 0025-90 (Cuiabá). (os destaques são do original)

Quanto a esse ponto da decisão da DRJ, a Recorrente alega que há uma contradição, posto que apresentou documentos relativos ao período de 2008 e esse fato foi analisado pela Fiscalização, conforme trecho abaixo transcrito:

Lado oposto, o auto de infração relata que foram analisados os Acordos Coletivos de Trabalho - ACT relativos ao período e cita

a cláusula que deu origem e respaldo aos pagamentos efetuados pela Recorrente, veja-se:

"- ESTABELECIMENTO: 18.725.804/0025-90 (Cuiabá)

(...)

PPR 2008 - CLÁUSULA PRIMEIRA - DO PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

§1º - As partes acordam que o valor potencial será de R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais)

§5º - O pagamento será realizado, desde que atendidas as condições estabelecidas no presente Acordo Coletivo, e se dará sendo que a primeira parcela será realizada, como antecipação, até o dia **30 de maio de 2008** no valor correspondente a 40% do valor potencial; e a segunda parcela, correspondente ao valor da diferença de 60% do valor potencial será paga em **30 de janeiro de 2009**." (fl. 12 do AI DEBCAD 37.295.715-3)

Trata-se de uma contradição quando do julgamento deste Recurso Voluntário, afinal, a Recorrente apresentou documentos relativos ao período de 2008 e esse fato foi devidamente analisado pela fiscalização que lavrou o auto de infração. Portanto, o fundamento de que não foram apresentados documentos suficientes não merece prosperar, visto que foram devidamente apresentados e, em razão disto, analisados pela autoridade competente. (destaques da Recorrente)

Observa-se que, de fato, a Fiscalização analisou o acordo coletivo referente ao ano de 2008 do estabelecimento de Cuiabá, no entanto, esse acordo é relativo a todos os empregados e não aquele que diz respeito somente aos empregados do nível de gestão, cuja verba foi objeto do lançamento. Quanto a esse, apesar de intimada, a empresa não apresentou a documentação necessária. É o que se depreende do seguinte trecho do Relatório Fiscal:

-ESTABELECIMENTO: 18.725.804/0025-90 (Cuiabá)

SINDICATO DOS TRABALHADORES TELEFÔNICOS DO ESTADO DO MATO GROSSO

A CLÁUSULA QUINTA – PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS do ACORDO COLETIVO DE TRABALHO ACT – 2008/2009 e a CLÁUSULA NONA – PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS do ACORDO COLETIVO DE TRABALHO ACT – 2009/2010 estipulam que as partes ajustam a elaboração de ACT próprio com registro de regras, metas e condições do PPR (PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS).

PPR 2008 – CLÁUSULA PRIMEIRA – DO PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

§ 1º - As partes acordam que o valor potencial será de R\$250,00 (duzentos e cinquenta reais)

§ 5º - O pagamento será realizado, desde que atendidas as condições estabelecidas no presente Acordo Coletivo, e se dará sendo que a primeira parcela será realizado, como antecipação, até o dia **30 de maio de 2008** no valor correspondente a 40% do valor potencial; e a segunda parcela, correspondente ao valor da diferença de 60% do valor potencial será paga em **30 de janeiro de 2009**.

Analisando a folha de pagamento do **ESTABELECIMENTO: 18.725.804/0025-90** verificamos que no ano de 2008 houve o pagamento da rubrica 0212 em:

- 04/2008 no valor de R\$76.149,16 para apenas 04 empregados da área técnica;

- 05/2008 no valor total de R\$400.452,45 para 730 empregados, sendo o valor de R\$30.577,79 pagos para 337 empregados estão de acordo com o PPR 2008 que determinou o pagamento do PPR no valor correspondente a 40% do valor potencial, ou seja, de R\$100,00.

Para os demais 393 empregados foram pagos valores superiores a R\$100,00 totalizando o valor de R\$369.454,66, sendo que deste valor R\$330.554,66 foram pagos acima do valor estipulado no ACT acima, sendo portanto objeto deste levantamento.

3.3.3 - Tanto nos ACT's de 2007/2008 como nos de 2008/2009 constam na CLÁUSULA SEGUNDA – DA ABRANGÊNCIA DO PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS:

§ 3º - Na forma do inciso II, art. 2º da Lei 10.101/00 a empresa poderá adotar um Programa de Participação nos Resultados (bônus), substitutivo ao presente, para ser servido aos níveis de gestão, que são diretores, Gerentes e Coordenadores/Supervisores.

§ 4º - Se, eventualmente, a empresa realizar o desenvolvimento do referido Programa para estes níveis funcionais, aplicar-se-á de forma geral a Legislação de que se trata a matéria, entendendo-se desde já suprida a exigência do inciso II, do art. 2º da Lei 10.101/00.

3.3.4- Dessa forma, considerando a apresentação dos Acordos Coletivos de Trabalho relativos aos exercícios de 2008 e 2009 e aventando a hipótese de haver a opção por outro procedimento preconizado na Lei nº. 10.101/2000, solicitou-se a apresentação do Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados – PLR por meio do Termo de Intimação Fiscal – TIF-02, datado de 16/11/2012.

Atendendo ao solicitado, a empresa forneceu os mesmos ACT's já citados anteriormente.

Assim, apesar do disposto nos § 3º e § 4º citados acima, os valores pagos na competência 04/2008 e 05/2008, para apenas alguns empregados da área técnica, não foram baseados em nenhum Programa de Participação nos Resultados substitutivo aos PPR's apresentados Acordo Coletivo.

3.3.5- Para que a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa não se constitua base de incidência de contribuições previdenciária, urge que os pagamentos ou créditos a este título atendam à normatização trazida pela MP 794/94 (reedições posteriores), transformada na Lei nº 10.101 de 19/12/2000, que regula a referida participação como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Notadamente o artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 traz a obrigatoriedade de que os pagamentos ou créditos a título de participação nos lucros e resultados seja objeto de negociação entre a empresa e seus empregados através de uma comissão escolhida pelas partes ou através de acordo/convenção coletiva, sendo que 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, critérios e condições de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

3.3.6 - No presente caso, a empresa fez os pagamentos ou créditos a seus empregados da área técnica sem que os mesmos fossem acordados entre a empresa e os empregados na forma como determina a Lei 10.101/2000.

Vê-se, portanto, que a empresa fiscalizada não apresentou os documentos comprobatórios referentes ao acordo com os empregados do nível de gestão, os quais receberam valores acima do avençado no acordo coletivo que abrangeu todos os empregados, razão pela qual tais pagamentos foram incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Vale destacar que não é a instituição de um plano de pagamento, ou mesmo previsão em Acordo Coletivo de Trabalho referente ao pagamento de verbas a títulos de participação nos lucros ou resultados que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório. Pelo contrário, é importante a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-lo da incidência tributária.

Dessa forma, por não estarem de acordo com o que determina a legislação pertinente, tais valores integram o salário de contribuição, nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, não estando enquadrados na excludente do § 9º, alínea “j”, deste mesmo artigo, bem como do artigo 214, § 9º, “X” e § 10 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

DA APLICAÇÃO DAS MULTAS

A Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trouxe significativas alterações na sistemática das multas aplicáveis. Antes de sua entrada em vigor, o descumprimento das obrigações principais era penalizado da seguinte forma:

- As obrigações declaradas em GFIP, mas pagas em atraso, eram penalizadas com multa variável entre 8% a 20%, de acordo com o art. 35, I, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à MP nº 449/2008);

- As obrigações que não tinham sequer sido declaradas em GFIP, cujos lançamentos ocorreram pela autoridade fiscal, de ofício, eram sancionadas com a multa variável entre 24% a 100%, dependendo da fase processual do débito, nos termos do art. 35, II e III, da mesma Lei.

Embora ambas as multas fossem denominadas de “multa de mora”, os percentuais diferenciavam-se pela existência de uma declaração prévia do tributo ou pelo lançamento de ofício.

A nova sistemática trazida pela MP nº 449/2008 estabeleceu uma distinção entre as multas, denominando de multa de mora aquela incidente sobre as obrigações declaradas em GFIP, porém pagas em atraso, e de multa de ofício aquelas referentes às obrigações lançadas de ofício pela autoridade fiscal.

Assim, a multa pelo pagamento em atraso das obrigações já declaradas (anteriormente prevista no art. 35, I) passou a ser de 0,33% ao dia, limitada a 20%, nos termos do atual art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, que faz remissão ao art. 61, da Lei nº 9.430/96.

Por sua vez, para as obrigações lançadas de ofício, a multa (antes prevista no art. 35, II) passou a ser fixa, de 75%, nos termos do art. 35-A, da mesma Lei, que faz remissão ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 8.212/91:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 dispõe o seguinte:

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.

Quanto às obrigações acessórias, o seu descumprimento era penalizado com as multas previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91. A MP nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009, revogou os referidos dispositivos, instituindo a multa do art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, que é de “R\$ 20,00 (vinte reais) para o grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas” e “de 2% ao mês calendário ou fração incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento)”.

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3ª deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Em determinadas situações, a nova sistemática é mais benéfica ao contribuinte, mas em outras é mais severa. Portanto, para o cálculo das multas incidentes sobre fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da MP nº 449/2008, mas realizado após 12/2008, deve-se considerar o princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, do Código Tributário Nacional - CTN.

Assim, em respeito ao princípio da retroatividade benigna, as multas relativas aos fatos geradores ocorridos antes de 04/12/2008, mas aplicadas posteriormente a essa data, devem ser calculadas comparando-se a legislação anterior com a atual, na forma adotada pela Receita Federal do Brasil (sistemática estabelecida pelo art. 476-A, da Instrução Normativa RFB nº 971/2009):

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1027, de 22 de abril de 2010)

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010)

Dessa forma, entendo que a multa mais benéfica deve ser calculada de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB 971/2009, acima transcrito, e deverá ser apurada no momento do pagamento, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009, conforme efetuado pela autoridade lançadora.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso de Ofício e NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Relator

Processo nº 15504.722871/2013-15
Acórdão n.º **2202-003.488**

S2-C2T2
Fl. 3.530

CÓPIA