



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

**Processo n°** 19515.004682/2009-02  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.809 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de janeiro de 2015  
**Matéria** DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES, SALÁRIO INDIRETO  
**Recorrente** ROCHE DIAGNÓSTICO BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - PATRONAL, SEGURADOS NÃO DESCONTADOS E TERCEIROS - ALIMENTAÇÃO FORNECIDA IN NATURA - AUSÊNCIA DE ADESÃO AO PAT - ATO DECLARATÓRIO N. 03/2011

Acredito que o lançamento, enquadra-se na exclusão prevista no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda que ensejou a publicação do Ato Declaratório 03/2011, posto que a alimentação mencionada no dito Parecer se coaduna com a objeto deste lançamento, qual seja: com a fornecida “in natura”, ou seja, sob a forma de utilidades.

FINANCIAMENTO DE VEÍCULO - VALOR DA PARCELA PAGA PELA EMPRESA - BENEFÍCIO INDIRETO - SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Ao não apenas financiar o veículo, mas arcar com parte de financiamento, para que o bem seja agregado ao patrimônio do empregado, apenas demonstra a concessão de um benefício indireto, que o empregado teria que arcar para usufruir. Assim, não entendo, mesmo que o carro seja utilizado em serviço, que o citado benéfico enquadra-se em uma das modalidades acima destacadas.

VEICULO FORNECIDO AOS EMPREGADOS - UTILIZAÇÃO PARA O TRABALHO - VEÍCULO É UTILIZADO NOS FINS DE SEMANA - NÃO ALTERAÇÃO DE SUA DESTINAÇÃO BASE - “PARA O TRABALHO”

Entendo que a possibilidade de utilização de carro destinado a prestação de serviços nos fins de semana, não caracteriza benefício indireto ao empregado, conforme vem-se encaminhando a próprio doutrina trabalhista e a jurisprudência o TST ao teor da súmula ° 367.

**SEGURO DE AUTOMÓVEL UTILIZADO PARA O TRABALHO - EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO**

O pagamento parcial de seguro de automóvel, necessário para o empregado desempenhar suas atividades, tem sua natureza voltada para o trabalho, não havendo como dividir ou considerar que parcialmente constituiria salário de contribuição.

**PLR - NÃO ARQUIVAMENTO DO ACORDO NO SINDICATO - DESCUMPRIMENTO DA LEI 10.101/2000**

não assiste razão ao recorrente ser desnecessária o arquivamento no sindicato, razão pela qual ao descumprir o § 2 do art. 2 da lei 8212/2000, razão pela qual procedente o lançamento em relação a esse fato gerador.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**-DECADÊNCIA - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - RUBRICAS NÃO CONSIDERADAS COMO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - SÚMULA 99 DO CARF**

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n° 8, “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5° do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

De acordo com a Súmula CARF n° 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.”* Assim, existindo recolhimento de contribuições patronais, o dispositivo a ser aplicado é o art. 150, § 4º, do CTN, independente se não ocorrer recolhimento específico sobre a mesma rubrica.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) por unanimidade de votos: a) rejeitar as preliminares de nulidade, b) excluir do lançamento os fatos geradores até 10/2004, face a aplicação da decadência quinquenal. II) no mérito, dar provimento parcial aos recursos para excluir os levantamentos: a) alimentação fornecida in natura - levantamentos ALM e Z2; b) veículos à disposição de funcionários e dirigentes levantamentos VEI e Z8; c) levantamento SEV seguros. III) por maioria de votos, negar provimento ao recurso para o levantamento PLR, vencida a conselheira Carolina Wanderley Landim, que dava provimento ao recurso.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora e Presidente em Exercício

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim, Carlos Henrique de Oliveira e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

O presente processo correspondente ao lançamento de contribuições previdenciárias, incidentes sobre os valores pagos pela ROCHE DIAGNÓSTICA BRASIL LTDA. aos seus empregados, no período de 01/2004 a 12/2004, conforme abaixo especificado:

- (1) AI DEBCAD n.º 37.192.253-4, Processo n. 19515.004682/2009-02, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais. Conforme consta do relatório fiscal fls. 220, considerados como base de cálculo das contribuições patronais, os montantes pagos a Prestadores De Serviço Pessoas Físicas e as diferenças de salário entre valores declarados em Folhas de Pagamento, GFIP e DIRF e rubricas elencadas abaixo.
- (2) AI DEBCAD n.º 37.192.260-7, fl. 762, Processo n. 19515.004681/2009-50, referente a parcela destinada a segurados empregados não descontada na época própria.
- (3) AI DEBCAD n.º 37.192.257-7, fls. 497, Processo n. 19515.004677/2009-91 referente a parcela destinada a terceiros.

Ainda conforme consta do relatório os seguintes critérios foram adotados para efeito de levantamento:

- I. Prestação de Serviços de Pessoas Físicas sem Vínculo Empregatício:
- a) a) Que não foram declaradas em folhas de pagamentos e Gfips.
  - b) b) Os valores de tais pagamentos, identificados, através da análise da Contabilidade, foram levantados sem redução de multa.
- II. Remunerações a Empregados:
- a) Consideramos como base de cálculo a diferença entre os valores obtidos através do arquivo digital da GFIP e os valores declarados em DIRF, não justificados pelo contribuinte, bem como rubricas definidas pelo contribuinte como sem incidência de contribuição, reenquadradas por esta auditoria fiscal e elencadas em 2.3 abaixo.

Levantamentos utilizados neste documento de débito:

1. **LEV: 13S - DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO Classificação:** Dispensado de declarar em GFIP (c/redução de multa)
2. **LEV: ALM - AJUDA ALIMENTAÇÃO Classificação:** Não declarado em GFIP (sem redução de multa)
  - 2.1. **Período de Apuração:** 01/2004 a 12/2004
  - 2.2. **FPAS:** 5150
  - 2.3. **DO FATO GERADOR 1.1.** A alimentação fornecida pela empresa a seus empregados é um benefício normalmente previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entretanto, para que essa parcela "in natura" não integre o salário-de-contribuição, esta deve ser fornecida de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, sendo irrelevante se o benefício é concedido a título gratuito ou a preço subsidiado.
3. **LEV: AUD - AUTÔNOMOS DECLARADOS EM GFIP Classificação:** Declarado em GFIP (c/red. de multa)
  - 3.1. **Período de Apuração:** 01/2004 a 12/2004 **FPAS:** 5150 **Observação:** Trata-se de levantamento criado para a correta apropriação dos valores recolhidos.
4. **LEV: AUT - AUTÔNOMOS NAO DECLARADOS Classificação:** Não declarado em GFIP (sem Redução de multa)
  - 4.1. **Período de Apuração:** 01/2004 a 12/2004 **FPAS:** 5150
5. **LEV: FIN - AJUDA FINANCIAMENTO VEÍCULOS Classificação:** Não declarado em GFIP (sem redução de multa)
  - 5.1. **Período de Apuração:** 01/2004 a 12/2004 **FPAS:** 5150 1. **DO FATO GERADOR 1.1.** Algumas empresas disponibilizam para seus funcionários empréstimos para serem amortizados ao longo de certo lapso temporal, sendo esse desconto efetuado em folha de pagamento.
  - 5.2. Entretanto, para que esses valores dos veículos não integrem o salário-de-contribuição, os mesmos devem ser integralmente devolvidos à empresa. Todos os funcionários elegíveis por este instrumento terão direito ao financiamento após três meses de vínculo empregatício.
  - 5.3. A Roche Diagnostica do Brasil Ltda se compromete em amortizar 60% do valor de cada parcela durante os 48 meses do contrato e enquanto existir vínculo empregatício, via desconto em Folha de Pagamento.O veículo será registrado no nome do funcionário com reserva de domínio para Roche Diagnostica Brasil Ltda., até que seja quitado. As parcelas do empréstimo e do reembolso de parte das despesas de depreciação (60% ou 40% do valor do veículo) definido em contrato específico, serão corrigidas a cada 12 meses pela variação do IPCA (em vigor desde 28/04/2004, ou índice oficial equivalente que venha a substituí-lo).
  - 5.4. Os contratos assinados antes da data acima citada continuarão sendo reajustados pelo índice determinado na época de suas assinaturas (IGPM-M/FGV), até o final de sua

vigência. O valor do contrato terá como teto máximo o valor financiado, definido neste procedimento e o financiamento será realizado desde que sejam cumpridas, integralmente as condições para firmá-lo.

- 5.5. Em caso de roubo ou furto, o novo financiamento permanecerá com a ajuda de custo igual à anterior, 60% de ajuda de custo;
- 5.6. Segundo e demais financiamentos A partir do segundo financiamento, todos os outros seguirão os mesmos critérios definidos para o primeiro financiamento, sendo que a Roche amortizará 40% do valor de cada parcela. O funcionário somente será ilegível a um novo financiamento desde que sejam cumpridos os prazos previstos para o seu benefício, conforme tabela abaixo:
6. **LEV: SEV- SEGURO VEÍCULOS FUNCIONÁRIOS:**
7. - Valores fornecidos a título de seguro do veículo, conforme procedimento da cláusula 5.6 da "Política de Veículos", conta contábil 0041610103;
8. **LEV: VEI - VEÍCULOS A DISPOSIÇÃO DE DIRIGENTES,.**
- 8.1. **Classificação:** Não declarado em GFIP (sem Redução de multa)
- 8.2. **Período de Apuração:** 01/2004 a 12/2004 **FPAS:** 5150 **1. CONTEXTO** 1.1. O fornecimento de transporte pela empresa é um benefício normalmente previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e, normalmente, é feito através do fornecimento de vale-transporte, que é um benefício social, instituído pela Lei n°. 7.418, de 16/12/1985. Para se desonerar dessa obrigação, algumas empresas proporcionam, por meios próprios ou contratados, o deslocamento de seus trabalhadores, da residência para o trabalho e vice-versa.
- 8.3. **Veículo à disposição do empregado:** se a empresa fornece veículo ao empregado que desenvolve atividade da empresa, certamente não integra a remuneração, porquanto fornecido para o trabalho. Entretanto, se o veículo é usado também em horários fora do trabalho e finais de semana, o valor correspondente a essa parcela do uso configura-se como salário pago sob a forma de utilidade, integrando a remuneração. O cálculo desse valor foi efetuado da seguinte forma:
- 8.3.1. • Valor contábil do bem: R\$ 60.000,00 • Depreciação do bem: 1/60, conforme legislação do IR.
- 8.3.2. • Valor mensal:  $1/60 \times R\$ 60.000,00 = R\$ 1.000,00$  • Horas mensais:  $30 \times 24 = 720$  horas • Horas para o trabalho:  $10 \text{ horas/dia} \times 22 = 220$  horas/mês • Horas pelo trabalho:  $720 - 220 = 500$  horas/mês
9. **LEV: PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS** Classificação: Não declarado em GFIP (sem redução de multa)
- 9.1. **Período de Apuração:** 01/2004 a 12/2004 **FPAS:** 5150 **LEV: PPR - ADIANTAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS** **Classificação:** Não declarado em GFIP (sem redução de multa)
- 9.2. **Período de Apuração:** 01/2004 a 12/2004 **FPAS:** 5150 **DO FATO GERADOR** 1.1. A CF, nos termos do art. 7º, inciso XI, assegura aos empregados o direito à participação

nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração, quando concedida de acordo com lei específica, ou seja, a Lei nº. 10.101, de 19/12/2000.

- 9.3. A Lei nº. 10.101, de 19/12/2000 regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, como um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e de incentivo à produtividade.
- 9.4. Para que o segurado empregado tenha direito à PLR não há, portanto, necessidade de lucro por parte da empresa, podendo ser paga em função de um resultado, que não é o resultado operacional previsto na DRE. O resultado, conforme previsto na Lei nº. 10.101/00, é um resultado que se baseia em regras claras e objetivas de metas a serem alcançadas e que tem o intuito de incentivar a produtividade.
- 9.5. Para a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, a Lei nº. 10.101/00 estabelece as seguintes condições:
- 9.5.1. A PLR deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos abaixo, escolhidos pelas partes de comum acordo:
- 9.5.2. Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
- 9.5.3. Convenção ou acordo coletivo.
- 9.5.4. 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:
- 9.5.5. • índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
- 9.5.6. • Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.
- 9.6. Notas - 1 :**
- 9.7. O instrumento de acordo celebrado deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.
- 9.8. Esta Auditoria Fiscal concluiu que tanto o PLR quanto o PPRR foram concedidos em desconformidade com a legislação, pois a Roche Diagnostica do Brasil Ltda deixou de arquivar na entidade sindical dos trabalhadores o acordo celebrado.
10. **LEV: REM - FOPAG TRABALHADORES NORMAL Classificação:** Declarado em GFIP (c/red. de multa)
- 10.1. **Período de Apuração:** 01/2004 a 12/2004 **FPAS:** 5150 **Observação:** Trata-se de levantamento criado para a correta apropriação dos valores recolhidos.
11. **LEV: REN -FOPAG TRABALHADORES NAO DECLARADOS EM GFIP Classificação:** Não declarado em GFIP (sem redução de multa)

11.1. **Período de Apuração:** 01/2004 a 12/2004 **FPAS:** 5150

12. LEV: Z2 -TRANSF DO LEV ALM -ATE 11/08 Classificação: Não declarado em GFIP Período de Apuração: 01/2004 a 12/2004 Período do Débito: 06/2004 a 06/2004 FPAS: 5150 LEV: Z3 -TRANSF DO LEV AUT -ATE 11/08 Classificação: Não declarado em GFIP Período de Apuração: 01/2004 a 12/2004 Período do Débito:
13. FPAS: 5150 LEV: Z5 -TRANSF DO LEV FIN -ATE 11/08 Classificação: Não declarado em GFIP Período de Apuração: 01/2004 a 12/2004 Período do Débito: 06/2004 a 06/2004 FPAS: 5150
14. LEV: Z6 -TRANSF DO LEV REM -ATE 11/08 Classificação: Declarado em GFIP (até 03/12/2008)
- 14.1. Período de Apuração: 01/2004 a 12/2004 Período do Débito:
15. FPAS: 5150 LEV: Z7 -TRANSF DO LEV REN -ATE 11/08 Classificação: Não declarado em GFIP Período de Apuração: 01/2004 a 12/2004 Período do Débito:
16. FPAS: 5150 LEV: Z8 -TRANSF DO LEV VEI -ATE 11/08 Classificação: Não declarado em GFIP Período de Apuração: 01/2004 a 12/2004 Período do Débito: 06/2004 a 06/2004 FPAS: 5150

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 30/10/2009, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 10/11/2009

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou defesa, conforme segue:

- a) AI DEBCAD n.º 37.192.253-4, Processo n. 19515.004682/2009-02, fls. 243 a 281
- b) AI DEBCAD n.º 37.192.260-7, Processo n. 19515.004681/2009-50, referente a parcela destinada a segurados empregados não descontada na época própria, fls. 790
- c) AI DEBCAD n.º 37.192.257-7, fls. 541 a 578, Processo n. 19515.004680/2009-13 referente a parcela destinada a terceiros.

Foi exarada a Decisão de 1 instância, em relação a cada autuação constante do presente processo, conforme segue:

- AI DEBCAD n.º 37.192.253-4, Processo n. 19515.004682/2009-02, fls. 362 e seguintes que deu procedencia parcial do lançamento.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/01/2005*

*DECLARAÇÃO EM GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL - GFIP ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. CRÉDITO JÁ CONSTITUÍDO.*

*A declaração em GFIP antes do início da ação fiscal constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, não sendo cabível o lançamento através de Auto de Infração.*

*Após o advento da MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/09, que deu nova redação aos artigos 32 e 37 da Lei n.º 8.212/91, não é possível o lançamento, através de Auto de Infração, de crédito já constituído por meio de declaração em GFIP antes do início da ação fiscal.*

**DECADÊNCIA PARCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF.**

*Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no Diário Oficial da União em 20/06/2008, o lapso de tempo de que dispõe a fiscalização para constituir os créditos relativos às contribuições previdenciárias será regido pelo Código Tributário Nacional (CTN - Lei n.º 5.172/66).*

**CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.**

*Não há cerceamento de defesa quando o Auto de Infração (AI) e seus anexos integrantes são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando estejam discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação.*

**ÔNUS DA PROVA.**

*Cabe ao Contribuinte o ônus da prova de suas alegações, ao contestar fatos apurados na Contabilidade, nas Folhas de Pagamento, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIP's), e Guias da Previdência Social (GPS), de sua própria elaboração.*

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS A CARGO DA EMPRESA. - OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.** *A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados a seu serviço.*

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.**

*Entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados, a qualquer título, inclusive sob a forma de utilidades.*

*Em relação às contribuições previdenciárias, somente as exclusões arroladas exaustivamente na legislação não integram o salário de contribuição.*

**ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT.**

*Os valores relativos à alimentação fornecida sem a devida inscrição no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador integram o salário-decontribuição das contribuições previdenciárias.*

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.**

*O pagamento a segurado empregado de verba a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.*

**VEÍCULOS CEDIDOS À DIRIGENTES.**

*Os encargos de depreciação de veículos fornecidos, pelo trabalho, para dirigentes segurados empregados, representam complementação financeira, integrando a remuneração e o salário-de-contribuição.*

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EM ATRASO. DIFERENÇA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS.**

*Sobre as contribuições sociais pagas com atraso incidem juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC - e multa de mora, de caráter irrelevável, conforme legislação vigente à época dos fatos geradores.*

**PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.**

*A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.*

**PEDIDO DE PERÍCIA. NÃO CONHECIMENTO.** *Considerar-se-á não formulado o pedido de perícia quando a empresa não apresentar os motivos que a justifique, a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, o nome, endereço e a qualificação profissional de seu perito.*

*Impugnação Procedente em Parte*

- AI DEBCAD n.º 37.192.260-7, Processo n. 19515.004681/2009-50 referente a parcela destinada a segurados empregados não descontada na época própria, fls. 842
- AI DEBCAD n.º 37.192.257-7, fls. 673 e seguintes, Processo n. 19515.004680/2009-13 referente a parcela destinada a terceiros.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 424 a , contendo em síntese os mesmos argumentos da impugnação, os quais podemos descrever de forma sucinta:

AI DEBCAD n.º 37.253.007-9 – Processo n. 19515.004679/2009-81, fls. 279 a 301:

17. Decadência Parcial do Debito Levantado - Diferenças de Fatos Geradores - Aplicação do artigo 150, parágrafo 4., do CTN

18. Da Nulidade Absoluta da Notificação de Débito / \ Afirma que a fiscalização não expõe de maneira clara e precisa coftro foram apurados os valores lançados e a base de cálculo, na medida em que ignorou os documentos apresentados e informações prestadas pela Impugnante.

19. Da Alimentação Fornecida In Natura - No presente caso não foi observado que a alimentação *in natura* fornecida não tem natureza salarial e, portanto, não integra a remuneração para fins de incidência de contribuições previdenciárias, independentemente de inscrição da empresa no programa de alimentação do trabalhador - PAT. Ressalta que tal entendimento já foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça há muito tempo.

19.1. Inexistência de Benefício Salarial - Do Real Alcance da Expressão "Folha de Salários" Alega que desde a Constituição Federal de 1988 a Impugnante tem recolhido a contribuição à Seguridade Social conforme estipulado no artigo 195, inciso I, agora alterado pela Emenda Constitucional 20/98. Transcreve o dispositivo legal, bem como julgados do Supremo Tribunal Federal, e discorre sobre o conceito de folha de salários.

19.1.1. A Ausência de Inscrição no PAT não Altera a Natureza da Alimentação Fornecida aos Empregados Transcreve o artigo 3 .da Lei nº 6321/76 e observa que a lei declara como não integrativa da remuneração a parcela paga "in natura" nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho. Tal determinação decorre do fato de que em tais programas a alimentação é paga pelo trabalhador, o trabalhador compra a alimentação fornecida pela empresa.

19.1.2. A Alimentação era Fornecida para Facilitar a Execução do Trabalho Transcreve doutrina e afirma que é totalmente diversa a natureza das utilidades fornecidas pelo empregador para que o empregado possa executar os serviços aos quais se obrigou, e as prestações *in natura*, substitutivas do salário em dinheiro, concedidas como remuneração pelo trabalho prestado.

20. Da "Ajuda-Financiamento" de Veículos - Da análise dos fatos e documentos fornecidos pela RECORRENTE, a fiscalização concluiu que os veículos seriam utilizados pelo trabalho (inaplicável, portanto, a regra do artigo 458, parágrafo 2º, da CLT), e não para o trabalho, na medida em que os carros poderiam ser utilizados aos finais de semana pelos empregados.

20.1. Entretanto, a razão de não se efetuar o desconto integral da parcela, devida pelo empregado no financiamento, decorre da necessidade de utilização do veículo do empregado para trabalho, pois os veículos são utilizados para a prestação dos respectivos serviços, de forma que as parcelas não descontadas dos empregados se

prestam, exclusivamente, para reembolsar despesas, bem como custear a depreciação inerente da utilização do veículo para o trabalho.

21. Veículos à Disposição de Empregados e Dirigentes - Argumenta que longe de ser utilidade, a cessão de veículos pela Defendente tem a simples função de permitir ao empregado a execução de suas atividades profissionais e seu transporte diário no percurso casa-trabalho-casa.
  - 21.1. Sua razão é a necessidade do trabalho. Tanto os empregados quanto os executivos necessitam constantemente de se deslocarem entre a empresa e os clientes.
  - 21.2. Por pertencerem à frota da empresa, a utilização dos veículos não é exclusiva do empregado a quem é confiado, mas sim em caráter preferencial, de modo que todos esses veículos, quando não utilizados pelos gerentes ou diretores, servem para o trabalho diário dos funcionários dos diversos setores da empresa. Nos termos do artigo 458, parágrafo 2º, da CLT, não configuram salário utilidade.
22. Do Seguro Automóvel Pago pela Empresa em Relação aos Veículos de Propriedade dos Empregados. Quanto a esse benefício assim argumentou o recorrente:
  - 22.1. A fiscalização alega que sobre os valores pagos a título de seguro automóvel deve haver incidência de contribuições previdenciárias, uma vez que tais verbas não se encontram dentre aquelas que não integram o salário de contribuição (artigo 28, parágrafo 9º, da Lei nº 8212/91).
  - 22.2. No entanto, a contratação do referido seguro não proporciona nenhum benefício aos empregados, pois o valor da indenização que é paga, em caso de sinistro, decorre de evento incerto, não incrementa o patrimônio do empregado.
  - 22.3. Menciona julgamento do antigo CRPS, e afirma que tanto o CRPS quanto o STJ entendem que não incide contribuição previdenciária sobre verbas decorrentes de seguro.
  - 22.4. Mesmo que o sinistro ocorra, também não haverá benefício ao empregado, pois tal indenização terá claro caráter de simples reposição patrimonial, haja vista que ele receberá o valor correspondente (ou, em muitos casos, muito menor) ao bem móvel que possuía.
23. Conclusão Por todo o exposto, espera que seja acolhida a preliminar de decadência parcial, e, no mérito, seja a presente defesa acolhida também, e que seja julgada insubsistente a autuação.
24. Das Supostas Diferenças de Recolhimento, Declaradas ou não em GFIP, Relativamente a Empregados e Trabalhadores Autônomos - Foram lançados diversos débitos decorrentes de supostas diferenças de recolhimento de contribuições previdenciárias, relativamente a valores declarados e supostamente não declarados em GFIP.
  - 24.1. Contudo, apesar das planilhas anexas que fazem parte do lançamento há no Relatório Fiscal qualquer relato que possibilite à impugnante defender-se das alegações.
  - 24.2. Se a fiscalização alega que eventuais trabalhadores ou valores deveriam constar em GFIP, deve especificar a situação fática de cada lançamento. O mesmo deveria ter sido feito em relação a eventuais valores ou trabalhadores que constaram da GFIP, e, supostamente, tiveram seus respectivos valores não recolhidos em GPS.

- 24.3. Contudo, seja em relação à suposta diferença de pagamentos efetuados a empregados / contribuintes individuais (cujos valores tenham ou não sido declarados em GFIP), seja em relação à suposta diferença de valores que deveriam ter sido recolhidos a título de 13º, a Impugnante junta, neste momento, cópias de suas GFIP's e respectivas GPS, de todo o ano de 2004.
25. Dos Valores Pagos a Título de PLR e Respetivo Adiantamento
- 25.1. Segundo a fiscalização, os pagamentos feitos a título de "PLR/PP-R" ne empresa teriam natureza salarial, pois teriam sido feitos com irregularidade, qual seja, o acordo celebrado para pagamento dos respectivos valores não foi arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.
- 25.2. Antes de argumentar sobre a suposta irregularidade, apresenta entendimento do STJ e dos Tribunais Regionais Federais, no sentido de que a PLR paga, independentemente do cumprimento de determinadas formalidades legais, não perde sua natureza não salarial.
- 25.3. Cita e transcreve jurisprudência, e argumenta que o entendimento firme e pacífico nos tribunais é de que somente o pagamento denominado de PLR, em comprovada fraude de lei, é que deve ser descaracterizado, consistindo fraude uma substituição indevida do salário do empregado por parcelas denominadas de PLR.
- 25.4. As partes são livres e têm total flexibilidade nas negociações coletivas que tratam da participação nos lucros e resultados, não podendo mero requisito formal sugerido pela Lei nº 10101/2000 servir de fundamento para a desnaturação do pagamento feito pela empresa.
- 25.5. Da Exigência de Protocolo de Arquivamento do Plano na Entidade Sindical
- 25.5.1. A fiscalização alega uma absurda formalidade, a de que não foi apresentado protocolo de arquivamento dos acordos no Sindicato, como se este fato pudesse alterar a natureza jurídica da PLR, ou invalidar o negociado e acordado com os empregados.
- 25.5.2. O fato de a PLR, eventualmente, não possuir protocolo/carimbo do sindicato, não faria com que devesse ser incluída no salário de contribuição, por duas razões:
- 25.5.3. Ressalta que a PLR sempre foi do conhecimento de todos os empregados, e sua distribuição sempre obedeceu aos parâmetros e critérios fixados no acordo firmado e não refutado pelo auditor fiscal. \* Afirma também que a Constituição não prevê forma específica para a celebração do acordo, e desta forma, a participação do Sindicato não pode ser considerada obrigatória. Transcreve doutrina e jurisprudência.
- 25.5.4. Por fim, argumenta que constatada eventual irregularidade, o máximo que poderia ser imputado à Impugnante seria uma multa pelo descumprimento da forma estabelecida em lei, mas jamais retirar a natureza jurídica do pagamento, fazendo que sobre ele incidam contribuições previdenciárias.
26. Das Supostas Diferenças de Acréscimos Legais A fiscalização aduziu que a RECORRENTE havia deixado de recolher acréscimos legais (multa de mora e juros pela taxa SELIC), em relação a eventuais valores recolhidos em atraso.

- 26.1. Contudo, não há menção sobre este tema no Relatório Fiscal, o que impossibilita que a Impugnante apresente argumentação em contrário.
27. Por todo o exposto, espera que seja acolhida a preliminar de decadência parcial, e, no mérito, seja a presente defesa acolhida também, e que seja julgada insubsistente a autuação.

Reprisou os mesmos argumentos em relação ao AI DEBCAD n.º 37.192.260-7, Processo n. 19515.004681/2009-50, referente a parcela destinada a segurados empregados não descontada na época própria.

Reprisou também em relação ao AI DEBCAD n.º 37.192.257-7, fls. 716 e seguintes, Processo n. 19515.004680/2009-13 referente a parcela destinada a terceiros, os mesmos argumentos da parcela paronal.

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

**PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação constantes nos autos.

**DAS PRELIMINARES AO MÉRITO****DECADÊNCIA**

Quanto a aplicação do prazo decadencial exponho meu entendimento a respeito do tema, concluindo ao final, o dispositivo legal a ser aplicado ao caso concreto.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

*Súmula Vinculante nº 8* “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

*"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."*

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

*Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)*

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Entendo que atribuir esse mesmo raciocínio a todos os fatos geradores de contribuições previdenciária definindo remuneração como algo global, é no mínimo abrir ao

contribuinte possibilidades de beneficiar-se pelo seu “desconhecimento ou mesmo interpretação tendenciosa” para sempre escusar-se ao pagamentos de contribuições que seriam devidas.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, é o caso, por exemplo, dos salários indiretos não reconhecidos (ALIMENTAÇÃO PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, PRÊMIOS, ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT, ABONOS, AJUDAS DE CUSTO, GRATIFICAÇÕES ETC). Nestes casos, incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente porque não houve reconhecimento do fato gerador pelo recorrente e caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento. Tal fato pode ainda ser ratificado, pela não informação, por parte do contribuinte do salário de contribuição em GFIP.

Nesse caso, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas. Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se considera.

Afasta-se, aqui a aplicação do art, 150, § 4º, pois como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher. Antecipar significa: Fazer, dizer, sentir, fruir, fazer ocorrer, antes do tempo marcado, previsto ou oportuno; precipitar, chegar antes de; anteceder. Ou seja, não basta dizer que houve recolhimento em relação a remuneração como um todo, mas sim, identificar sob qual base foi o pagamento realizado. A acepção do termo remuneração não pode ser, para fins de definição do salário de contribuição una, tanto o é, que a doutrina e jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexivo ou complexivo.

Considerar que os fatos geradores são únicos, e portanto, a remuneração deva ser considerada como algo global, e desconsiderar a complexidade das contribuições previdenciárias, bem como a natureza da relação laboral. Não há como engajar-se em tal raciocínio em relação às contribuições previdenciárias, visto que existe até mesmo, documento próprio para que o contribuinte indique mensalmente e por empregado o que é devido e realize o recolhimento das contribuições correspondente a estes fatos geradores.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173, I do referido diploma.

Sumula n.

Contudo, embora, meu entendimento quanto a aplicação da decadência siga os parâmetros acima destacados, deixo de aplicar referido entendimento, tendo em vista posição unânime da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ao apreciar por diversas vezes a questão dos pagamentos indiretos firma entendimento de que em se tratando de salário indireto o recolhimento de qualquer montante, mesmo que a outro título ou sobre rubrica é suficiente para atender o comando legal de existência de pagamento antecipado, levando, por consequência a aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Ocorre que no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 30/10/2009, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no

dia 10/11/2009. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 01/2004 a 12/2004, sendo assim a luz do 150, § 4º, devem ser excluídos os fatos geradores até a competência 10/2004.

### **PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO**

Destaca-se, em sede de preliminar, que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, **nulidade por cerceamento de defesa**, ou ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa, tampouco pela falta de fundamentação legal.

A nulidade é declarada, quando viciado ou ilegal o ato praticado, o que não é o caso. Destaca-se ter o auditor cumprido todos os passos necessários a realização do procedimento: autorização por meio da emissão do Mandato de Procedimento Fiscal – MPF- F e complementares, com a competente designação do auditor fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento. Intimação para a apresentação dos documentos conforme Termos de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária. Autuação dentro do prazo autorizado pelo referido mandato, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do AI ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes.

Note-se, que as alegações de que o procedimento não poderia prosperar por não ter a autoridade realizado a devida fundamentação das contribuições, e que não é possível identificar eventuais diferenças não lhe confiro razão.

Não só o relatório fiscal se presta a esclarecer as contribuições objeto de lançamento, cujo como também o DAD – Discriminativo analítico de débito, que descreve de forma pormenorizada, mensalmente, a base de cálculo, as contribuições e respectivas alíquotas. Sem contar, ainda, o relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito que traz toda a fundamentação legal que embasou o lançamento.

Ao final do relatório fiscal, ainda constam informações acerca dos relatórios encaminhados ao recorrente, sendo que o mesmo não alega o não recebimento dos mesmos em meio digital, mas tão somente a impossibilidade de apuração dos valores, razão pela qual, entendo que o lançamento encontra-se devidamente esclarecido.

Isto posto, entendo que realizou o auditor devidamente o lançamento, tendo-o fundamentado na legislação que rege a matéria, qual seja: lei 8212/91, Decreto 3.048/99.

Superadas as preliminares, passemos a análise do mérito.

### **DO MÉRITO**

#### **DO LEVANTAMENTO DE FOLHA NORMAL – GFIP**

Destaque para o fato de que a autoridade julgadora já exclui do lançamento os valores declarados em GFIP e não recolhidos em sua totalidade, tendo em vista constituir confissão de dívida passível de cobrança eletrônica e que à época do lançamento não mais se determinava o lançamento, como ocorria anteriormente. Vejamos trecho da decisão:

*Ora, da análise conjunta dos artigos 32, parágrafo 2º, e artigo 37, ambos da Lei nº 8212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009, verifica-se que as informações prestadas por intermédio da GFIP constituem crédito tributário, e que será lavrado Auto de Infração no caso do não recolhimento de contribuições não declaradas em GFIP:*

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

(...)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Pelo exposto, deve ser excluído, de ofício, o Levantamento REM, uma vez que a declaração em GFIP constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, nos termos da legislação vigente à época do lançamento.

### DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO E SUAS

#### EXCLUSÕES

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

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 nº 9.528, de 10/12/97)- grifo nosso.

Como parte do lançamento envolve contribuições sobre os pagamentos feitos a contribuintes individuais, importante apreciar, primeiramente, o conceito de salário de contribuição em relação a estes segurados. Para os trabalhadores contribuintes individuais, aos quais se enquadram os diretores não empregados, o art. 28, III da referida lei, assim dispõe:

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

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o §5º;

Quanto a contribuição patronal às contribuições da empresa sobre a remuneração dos contribuintes individuais é regulada pelo art. 22, III da Lei n.º 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n.º 9.876/1999, nestas palavras:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Inciso acrescentado pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99 - vigência a partir de 02/03/2000 conforme art. 8º da Lei nº 9.876/99).*

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

*Art. 28 (...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;*

*c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;*

*d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

*1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;*

*2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;*

*3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;*

*4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;*

*5. recebidas a título de incentivo à demissão;*

*6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;*

*7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;*

*8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;*

*9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;*

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

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

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

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

### **ALIMENTAÇÃO FORNECIDA IN NATURA – LEVANTAMENTOS**

#### **ALM e Z2 (conforme fls. 414)**

Quanto ao mérito toda a argumentação do recorrente funda-se em um único ponto: a alimentação in natura, mesmo que fornecida sem adesão ao PAT.

Assim, descreveu o auditor:

*A alimentação fornecida pela empresa a seus empregados é um benefício normalmente previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho. Entretanto, para que essa parcela "in natura" não integre o salário-de-contribuição, esta deve ser fornecida de acordo com o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, sendo irrelevante se o benefício é concedido a título gratuito ou a preço subsidiado.*

Conforme mencionado anterior, o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, assim específica as condições para exclusão do valor da alimentação fornecida ao empregado do conceito de salário de contribuição.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção

*estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97) Grifo nosso*

No que tange ao auxílio alimentação, o dispositivo que trata do mesmo é a alíneas “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, acima transcrita.

Embora tenha a autoridade fiscal seguido a estrita observância legal, que define claramente nos limites da lei 6.321/76, quanto a inscrição da empresa no PAT, convém analisar a questão de forma, um pouco mais aprofundada, inclusive quanto aos atos emanados da Procuradoria da Fazenda Nacional, seguindo o entendimento jurisprudencial a respeito do tema.

A Lei nº 6.321/1976 em seu artigo 3º dispõe que “ não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.”

Por sua vez o Decreto nº 05/1991 que regulamentou a Lei nº 6.321/1976, define com precisão como se dá a aprovação dos programas de alimentação pelo Ministério do Trabalho, conforme se verifica no § do art. 1º, in verbis:

*“§ 4º Para os efeitos deste Decreto, entende-se como prévia aprovação pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a apresentação de documento hábil a ser definido em Portaria dos Ministros do Trabalho e Previdência Social; da Economia, Fazenda e Planejamento e da Saúde”*

*Art. 4º Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas. (alterado pelo Dec. 2.101, de 23.12.96)*

*Parágrafo único. A pessoa jurídica beneficiária será responsável por quaisquer irregularidades resultantes dos programas executados na forma deste artigo.*

Contudo, entendo que outra questão deve ser trazida a julgamento antes desses outros pontos. Acredito que o lançamento ora sob enfoque, se enquadra na exclusão prevista no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 da Procuradoria da Fazenda Nacional, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda que ensejou a publicação do Ato Declaratório 03/2011, posto que a alimentação mencionada no dito Parecer se coaduna com a objeto deste lançamento, qual seja: com a fornecida “in natura”, ou seja, sob a forma de utilidades. Transcrevo abaixo, o referido parecer para esclarecimentos da sua aplicabilidade.

#### *ATO DECLARATÓRIO Nº 03 /2011*

*A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24.11.2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro*

*fundamento relevante: nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária.*

*JURISPRUDÊNCIA: Resp nº 1.119.787-SP (DJe 13/05/2010), Resp nº 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp nº 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp nº 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp nº 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp nº 977.238/RS (DJ 29/11/2007).*

*Brasília, 20 de dezembro de 2011.*

*ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO*

*Procuradora-Geral da Fazenda Nacional*

CONCLUSÃO: Neste ponto, entendo assiste razão ao recorrente quanto a exclusão da rubrica “alimentação” razão pela qual dou provimento ao recurso.

**AJUDA FINANCIAMENTO DE VEÍCULOS – Levantamentos FIN e Z5, fls. 391.**

Quanto a este benefício entendo que razão não assiste ao recorrente. Entendo que o fornecimento de veículo de propriedade da empresa, ao empregado para o desempenho de suas atividades realmente se coaduna com a exclusão prevista na legislação previdenciária, contudo não é o caso que vislumbro no levantamento em questão.

Analisando os termos do art. 28, § 9º, vislumbro 3 alíneas quanto ao fornecimento de veículos e transporte:

*Art. 28 (...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

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

*m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*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; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

Ao não apenas financiar o veículo, mas arcar com parte de financiamento, para que o bem seja agregado ao patrimônio do empregado, apenas demonstra a concessão de um benefício indireto, que o empregado teria que arcar para usufruir. Assim, não entendo, mesmo que o carro seja utilizado em serviço, que o citado benéfico enquadra-se em uma das modalidades acima destacadas.

CONCLUSÃO: quanto ao financiamento de veículo constituir salário de contribuição, entendo que procedente o lançamento, não havendo qualquer reparo a ser feito na decisão proferida.

### **VEÍCULOS A DISPOSIÇÃO DE FUNCIONÁRIOS E DIRIGENTES – Levantamentos VEI e Z8.**

Quanto a este levantamento assim, destacou a autoridade fiscal:

*O fornecimento de transporte pela empresa é um benefício normalmente previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e, normalmente, é feito através do fornecimento de vale-transporte, que é um benefício social, instituído pela Lei nº. 7.418, de 16/12/1985. Para se desonerar dessa obrigação, algumas empresas proporcionam, por meios próprios ou contratados, o deslocamento de seus trabalhadores, da residência para o trabalho e vice-versa.*

***Veículo à disposição do empregado:** se a empresa fornece veículo ao empregado que desenvolve atividade da empresa, certamente não integra a remuneração, porquanto fornecido para o trabalho. Entretanto, se o veículo é usado também em horários fora do trabalho e finais de semana, o valor correspondente a essa parcela do uso configura-se como salário pago sob a forma de utilidade, integrando a remuneração. O cálculo desse valor foi efetuado da seguinte forma:*

Concordo com a autoridade fiscal que o fornecimento de veículo da empresa pode ou não ser considerado benefício indireto dependendo do fim a que se destina. Contudo, ao analisar os termos do relatório fica evidente que a base para o fornecimento dos veículos é a utilização em serviço, podendo o empregado permanecer com o mesmo nos fins de semana.

É nesse ponto, que entendo que a possibilidade de utilização de carro destinado a prestação de serviços nos fins de semana, não caracteriza benefício indireto ao empregado, conforme vem-se encaminhando a próprio doutrina trabalhista.

*Súmula nº 367 do TST*

***UTILIDADES "IN NATURA". HABITAÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA. VEÍCULO. CIGARRO. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO (conversão das Orientações Jurisprudenciais nºs 24, 131 e 246 da SBDI-1) - Res. 129/2005, DJ 20, 22 e 25.04.2005***

*I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares. (ex-Ojs da SBDI-1 nº 131 - inserida em 20.04.1998 e ratificada pelo Tribunal Pleno em 07.12.2000 - e 246 - inserida em 20.06.2001)*

*Ou seja, o encaminhamento do TST é que a verba não compõe a remuneração, mesmo nos casos de utilização para atividades particulares, o que entendo se coaduna com o presente levantamento.*

Observemos que o art. 28, § 9, não é claro ao determinar as verbas excludentes em relação aos veículos, mas podemos, identificar uma questão que entendo abarca a questão ora sob análise, se o ressarcimento das despesas pelo uso de veículo do empregado (...), quando devidamente comprovadas as despesas realizadas, encontram-se excluídos e nada dispõe o dispositivo, acerca da necessária utilização exclusiva para o trabalho, mesma interpretação pode ser dado ao presente caso, reforçado esse entendimento pela súmula do TST acima descrita.

CONCLUSÃO; entendo que razão assiste ao recorrente quanto ao levantamento fornecimento de veículos da empresa, mesmo que a utilização dê-se basicamente para o trabalho, mas o empregado permanece com o veículo nos fins de semana.

### **DO SEGURO DO AUTOMÓVEL DOS EMPREGADOS UTILIZADO PARA O TRABALHO**

Conforme descrito pela autoridade fiscal: durante a ação fiscal, foi constatado que a empresa pagou valores a título de seguro de veículos aos empregados, conforme item 5.6 da "Política de Veículos", documento juntado às fls. 308/317 pela Impugnante, do qual transcrevemos trecho:

5.6 Seguro do Veículo Os veículos adquiridos por meio deste procedimento serão incluídos na apólice coletiva de seguro mantida pela empresa, sendo esse custo integralmente assumido pela Roche Diagnóstico Brasil Ltda.Ç..) "

Interessante observar que o pagamento de seguros para os beneficiários da modalidade 5.2.1 JobCar era adstrita aos trabalhadores que precisavam do carro para desempenhar suas atividades, o que não restou claro na política em relação aos beneficiários da modalidade "Company Car e Benefit Car".

Assim, conforme descrito acima, o seguro dava-se por meio de apólice coletiva, sendo que a maior parte do lançamento diz respeito a parcela do seguro de automóvel "PARA" o desempenho de seu trabalho.

Neste sentido, entendo que os argumentos apontados pelo recorrente para excluir os valores de seguro de automóvel da base de cálculo merecem prosperar.

Em primeiro lugar, valho-me do fato trazido na própria política, de que realmente os carros eram utilizados para o desempenho do trabalho. Dessa forma, entendo que o fornecimento do seguro do automóvel constitui na sua base um pagamento "para" o desempenho do trabalho.

Ressalto que, o fato de existir previsão em acordo ou convenção coletiva de forma alguma afasta a natureza salarial de uma utilidade, devendo para avaliação de sua natureza ser identificado as condições de seu pagamento e se existe disposição legal que autorize dita exclusão.

No caso, entendo aplicável para exclusão da parcela do seguro o disposto no art. 28, §9º, "s", ou seja, o mesmo dispositivo utilizado pela autoridade fiscal, contudo, entendo aplicável o disposto na súmula 365 do TST, já descrita anteriormente:

Outro ponto que entendo pertinente e que também leva ao raciocínio da exclusão da base de cálculo é que o seguro de um carro não pode ser feito de forma fracionada, ou seja, não existe a possibilidade de fazer seguro de automóvel apenas para os dias ou mesmo horas em que o empregado trabalha, diferente do ressarcimento de combustível.

CONCLUSÃO: entendo que razão assiste ao recorrente para exclusão do levantamento pertinente ao seguro coletivo.

**DO PAGAMENTO DE PLR EM DESACORDO COM A LEI 10.101/2000 – levantamentos PLR E PPR**

Quanto a essa imputação, basicamente entende o recorrente que o mero descumprimento de regras não alteram a natureza do PLR considerando os termos da CF/88. Nesse sentido, prepriso os argumentos colacionados:

*Ressalta que a PLR sempre foi do conhecimento de todos os empregados, e sua distribuição sempre obedeceu aos parâmetros e critérios fixados no acordo firmado não refutado pelo auditor fiscal. \* Afirma também que a Constituição não prevê forma específica para a celebração do acordo, e desta forma, a participação do Sindicato não pode ser considerada obrigatória. Transcreve doutrina e jurisprudência.*

*Por fim, argumenta que constatada eventual irregularidade, o máximo que poderia ser imputado à Impugnante seria uma multa pelo descumprimento da forma estabelecida em lei, mas jamais retirar a natureza jurídica do pagamento, fazendo que sobre ele incidam contribuições previdenciárias.*

Contudo, não tenho como me filiar a tese trazida pelo recorrente, razão pela qual entendo que o não arquivamento dos instrumentos de acordo, gera o descumprimento da lei 10.101/2000 e altera a natureza do pagamento, não podendo ser considerado mero descumprimento capaz de ensejar multa.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

*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 nº 9.528, de 10/12/97)- grifo nosso.*

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

*Art. 28 (...)*

***§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)***

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

Assim, é clara a legislação, ao descrever que apenas o pagamento de acordo com a lei específica é que garantirá a não integração dos pagamentos no salário de contribuição. Dessa forma o argumento de que os pagamentos realizados a título de PLR, mesmo que desconsiderados pela fiscalização como tal, não se adequam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não merece guarida.

Porém um ponto, deve ser prontamente enfrentado, posto que seu acatamento dispensaria a apreciação das demais alegações. Trouxe o recorrente: “por força do que dispõe o artigo 7º, XI da Constituição Federal os pagamentos realizados a título de PLR estão automaticamente excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias”

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, assim, devemos nos ater ao disposto na norma que trata a questão, nestas palavras:

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

*(...)*

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

Parte dos argumentos trazidos pelo recorrente foram no sentido que, o pagamento de PLR, por si só, já se encontra afastado do conceito de salário de contribuição, e da hipótese de incidência, O QUE NÃO VENHO A CONCORDAR.

Quanto a verba participação nos lucros e resultados, em primeiro lugar, assim, como já bem disse o julgador de primeira instância deve-se ter em mente que é norma constitucional de eficácia limitada, o que de pronto afasta a argumentação, que pela sua natureza já não poderia ser considerada salário de contribuição.. Para fins de esclarecimento, cabe citar, o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:

*(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária , a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, **como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)***

Vale ressaltar o que o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo acerca da matéria, o que bem esclarece que a CF/88, realmente incentiva as empresas a participarem os seus lucros com seus empregados, todavia o próprio texto constitucional submeteu ditas regras aos limites legais, senão vejamos:

**EMENTA**

**DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO**

*SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.*

(...)

*7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.*

*8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.*

*9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.*

*10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.*

*11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.*

*12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:*

*O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.*

*Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou*

*resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa. (grifei)*

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Neste contexto podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos, bem como não acato o argumento de que o pagamento de PLR, por si só, já encontra-se excluído do conceito de salário de contribuição.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

*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.*

**§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.**

Isto posto, não há de se acatar a teoria de que os pagamentos à título de PLR já encontram-se, por previsão constitucional, fora da base de cálculo conforme argumentado pelo recorrente.

Assim, volta-se novamente a uma questão nuclear, qual o limite para interpretação dos dispositivos da lei 10.101/2000.

Nesse ponto argumenta o recorrente, de que a essência da lei foi cumprida, e que as restrições atribuídas pelo auditor não se sustentam. Ora, não quisesse o legislador estabelecer limites, participação de órgãos protetores dos trabalhadores na negociação, qual seria a necessidade de esmiuçar a legislação de PLR. No caso, se acatássemos o entendimento do recorrente o texto constitucional seria o suficiente, ou no mínimo a lei 10.101/2000, precisaria ter apenas 2 artigos. Data vênia, aos que entendem que o auditor tem levado ao extremo as averiguações do cumprimento da lei 10.101, entendo ser da competência dos órgãos colegiados, justamente corrigir os exageros, ou mesmo as interpretações equivocadas, mas de forma alguma ignorar a existência de dispositivos legais, e de exigência legais para a referida desviNculação, que nada mais são do que reflexos da vontade legislativa acerca das limitações do pagamento de participações nos lucros e resultados.

CONCLUSÃO: não assiste razão ao recorrente ser desnecessária o arquivamento no sindicato, razão pela qual ao descumprir o § 2 do art. 2 da lei 8212/2000, razão pela qual procedente o lançamento em relação a esse fato gerador.

### LEVANTAMENTO DAL

Quanto ao levantamento DAL entendo que competiria ao recorrente demonstrar o equívoco da autoridade fiscal, uma vez que descrito no relatório fiscal e indicado no relatório DAD, em lançamento separado, os meses em que se constatou atraso no recolhimento de contribuições sem o acréscimo de juros e multa. Assim, entendo que razão não assiste ao recorrente. Nesse sentido, também já restou enfrentada a questão pelo julgador, que excluiu do lançamento as diferenças de determinadas competências a luz da decadência quinquenal.

Contudo, em relação as competência não decadentes manifestou-se o julgador pela existência de guias recolhidas em atraso, conforme segue:

*Ao contrário do que alega o Contribuinte, nem todos os recolhimentos previdenciários foram efetuados em época própria. Através da análise das GPS do Contribuinte, foram apuradas diferenças de acréscimos legais (multa e juros), incidentes sobre contribuições previdenciárias recolhidas com atraso, conforme perfeitamente demonstrado no Relatório DAL - Diferenças de Acréscimos Legais, fls. 31 a 32.*

*Novamente não há que se falar em cerceamento de defesa, posto que as diferenças de acréscimos legais foram apuradas com base nas guias de recolhimento do Contribuinte.*

*Cabe ressaltar que a Autuada juntou na impugnação somente as cópias das GPS que não foram recolhidas com atraso, mas nos relatórios RDA (fl. 25) e DAL verifica-se, claramente, que o Contribuinte recolheu as seguintes GPS com atraso:*

- GPS competência 09/2004, data de pagamento 03/11/2004, código 2100, total líquido (sem acréscimos legais) de R\$ 284,84;

- GPS competência 09/2004, data de pagamento 02/12/2004, código 2100, total líquido (sem acréscimos legais) de R\$ 53,00;
- GPS competência 11/2004, data de pagamento 03/01/2005, código 2100, total líquido (sem acréscimos legais) de R\$ 183,33.

*Ante o exposto, após a exclusão de ofício do Levantamento REM, e a exclusão por decadências das competências 03/2004, 04/2004, e 08/2004, do Levantamento DAL, tem-se que a fiscalização cumpriu estritamente as disposições legais vigentes, e cabe ressaltar que se trata de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional.*

Assim, não confiro razão ao recorrente.

### **DAS DIFERENÇAS EM RELAÇÃO AOS TRABALHADORES AUTÔNOMOS E REMUNERAÇÃO DE EMPREGADOS.**

Quanto a este ponto, alega o recorrente a impossibilidade de identificar as respectivas diferenças, razão pela qual nulo o levantamento em questão.

Contudo, essa questão foi enfrentada pelo julgador de primeira instância e não identifico no recurso aspectos capazes de alterar aquele posicionamento. Senão vejamos:

*Levantamentos REN e 13S*

*Conforme o Relatório Fiscal, foram apuradas remunerações de segurados empregados, constantes das Folhas de Pagamento da empresa, e não declaradas em GFIP.*

*E, ao contrário do que afirma a Impugnante, os seguintes relatórios anexos, contidos no CD-ROM de fl. 218, e entregues ao Contribuinte conforme Recibo de fls. 231/233, demonstram, por fonte de informação, competência, e funcionário, as remunerações recebidas:*

- *Diferenças de Folhas de Pagamento Não Declaradas em GFIP;*
- *Folhas de Pagamento 13º salário;*
- *Remunerações por Fontes de Informação.*

*Como já exposto, cabe ao Contribuinte o ônus da prova de suas alegações, ao contestar fatos apurados nas Folhas de Pagamento, GFIP's, e GPS de sua própria elaboração.*

*A Defendente pode argüir diversas matérias pertinentes à sua defesa, a participação processual do Contribuinte deve ser a mais abrangente possível, porém, sua impugnação há de ser específica, deve indicar o que pretende refutar e produzir provas, no prazo de defesa, trazer a este julgado todos os dados comprovadores dos fatos que alega e que entende como suficientes para reformar o lançamento. De forma contrária, o que temos é mera alegação sem prova, fato este que não deve ter campo favorável dentro do processo administrativo.*

Importante observar que as fls. 209 e seguintes existe não apenas o relatório das guias e dos acréscimos gerados pelos atrasos, como a diferença em relação aos trabalhadores autônomos, razão pela qual não confiro razão ao recorrente.

Da mesma forma, em relação a competência 13/2004, não demonstrou o recorrente o cumprimento da obrigação de efetivar o recolhimento, nem mesmo insurgiu-se especificamente em relação a esse levantamento, indicando que em relação as diferenças apuradas não foi possível identificar as bases de cálculo. Ora, às fls. 04, o levantamento 13S descreve a apuração de débito na competência 12/2004.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO dos recursos: AI DEBCAD n.º 37.192.253-4, Processo n. 19515.004682/2009-02, AI DEBCAD n.º 37.192.260-7, Processo n. 19515.004681/2009-50, AI DEBCAD n.º 37.192.257-7, Processo n. 19515.004677/2009-91 para rejeitar as preliminares de nulidade, excluir do lançamento os fatos geradores até 10/2004 face a aplicação da decadência quinquenal e no mérito DAR PROVIMENTO PARCIAL AOS RECURSOS para excluir do lançamento os levantamentos: I) ALIMENTAÇÃO FORNECIDA IN NATURA – LEVANTAMENTOS ALM e Z2; II) VEÍCULOS À DISPOSIÇÃO DE FUNCIONÁRIOS E DIRIGENTES – Levantamentos VEI e Z8; III) LEVANTAMENTO SEV - SEGUROS.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira