



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.005975/2009-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-005.323 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 6 de agosto de 2019  
**Recorrente** LEVY E SALOMÃO ADVOGADOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO*. SÚMULA CARF nº 99.

O prazo decadencial para o lançamento é regido pelo artigo 150, § 4º do CTN, se inexistir dolo, fraude ou simulação e houver pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial, mesmo que não tenha sido incluída na sua base de cálculo a rubrica ou o levantamento específico apurado pela fiscalização.

Na hipótese de aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no artigo 142 do CTN, a presença dos requisitos do artigo 10 do Decreto nº 70.235 de 1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

RELATÓRIO DE CORRESPONSÁVEIS E VÍNCULOS. CARÁTER INFORMATIVO. SÚMULA CARF Nº 88.

Os relatórios de Corresponsáveis e de Vínculos são partes integrantes dos processos de lançamento e autuação e se destinam a esclarecer a composição societária da empresa no período do débito. Esses relatórios não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

MULTA. RETROATIVIDADE.

Havendo beneficiamento da situação do contribuinte, incide a retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II do artigo 106 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 32-A da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009.

**AUXÍLIO EDUCAÇÃO. SALÁRIO INDIRETO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.**

O auxílio educação custeado pela empresa em benefício dos dependentes de seus empregados, bem como o concedido sem que todos os empregados e dirigentes a ele tenham acesso constitui salário indireto e os valores pagos estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.**

O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei de regência viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

**PLANO DE SAÚDE EXTENSÍVEL A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

Não integra o conceito legal de salário de contribuição o valor concedido a título de plano de saúde/assistência médica extensível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, nos termos do artigo 28, § 9º, alínea "q" da Lei n.º 8.212 de 1991 combinado com o artigo 214, § 9º, inciso XVI do Decreto n.º 3.048 de 1999.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EMPRÉSTIMOS DE SÓCIO PARA A PESSOA JURÍDICA. CONTRATO DE MÚTUO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REPASSES DE VALORES PELO SÓCIO. REEMBOLSO CONSIDERADO COMO PAGAMENTOS CREDITADOS AO SÓCIO. PRÓ-LABORE.**

Devem ser considerados como pró-labore e assim passíveis da incidência de contribuições previdenciárias, os recebimentos pelos sócios, a título de reembolso de empréstimo, sem a comprovação da entrada dos valores emprestados no caixa da pessoa jurídica.

**PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.**

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação vigente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência para afastar a exigência fiscal até a competência 11/2004. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar a exigência fiscal incidente sobre valores pagos a título de planos de saúde. Vencidos os Conselheiros

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya e Marcelo Milton da Silva Risso, que deram provimento parcial em maior extensão.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1.344/1.384) interposto contra decisão no acórdão n.º 16-25.007, proferido pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP1), em sessão de 22 de abril de 2010 (fls. 1.298/1.340), a qual julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário lançado no auto de infração – DEBCAD n.º 37.254.449-5, consolidado em 15/12/2009, no montante de R\$ 82.476,79, já incluídos juros, multa de mora e multa de ofício, referente contribuições devidas à seguridade social, correspondente às contribuições dos segurados das competências de 1/2004 a 12/2004, incidentes sobre auxílio educação, pagamento a autônomo, pró-labore, participação nos lucros e resultados (PLR) e plano de saúde não declaradas em GFIP (fls. 3/20).

De acordo com o relatório fiscal (fls. 21/32), cujo resumo constante no acórdão da DRJ/SPO1, reproduzimos a seguir (fls. 1.301/1.302):

### DO RELATÓRIO FISCAL

2. De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 20/35, a partir da análise dos livros contábeis do período (Livros Diário n.º 19 e 20), foram considerados como integrantes da base de cálculo do salário de contribuição os seguintes lançamentos:

- a) Auxílio Educação (conta 4.1.2.01.0022) - referentes às mensalidades, taxas de matrículas, materiais e transportes escolares pagos para os filhos dos empregados, configurando pagamento de salários indiretos;
- b) Cursos e Treinamentos (conta 4.1.2.01.0021) - referentes aos cursos superiores pagos aos empregados (excluídos os lançamentos relativos a cursos de línguas e informática por visarem à educação básica e cursos de capacitação e qualificação profissional relacionadas à atividade desenvolvida pela empresa);
- c) Participação nos Lucros e Resultados da empresa (PLR), paga em 01/2004, em virtude do Aditivo do Acordo Coletivo de regência ter sido firmado durante o período de avaliação (15/10/2003), alterando condições previamente estabelecidas – em desrespeito, portanto, à Lei n.º 10.101/2000, que prevê que as regras devem ser claras e estipuladas previamente; bem como a PLR paga em 07/2004, sem que fosse respeitada a forma de cálculo estabelecida no Acordo Coletivo, quanto à consideração das faltas e dos atrasos, novamente em desrespeito a referida lei.
- d) Plano de saúde - assistência médica (conta 4.1.2.01.0011) para a totalidade de seus empregados e dirigentes, como consta expressamente do contrato apresentado à fiscalização;
- e) Pagamento de dívidas de empréstimo (mútuos) e reembolsos de despesas a sócios (conta 1.1.1.03.0001 - Banco Real e conta 2.1.4.02.0003)
- f) Pagamento de segurados individuais - autônomos (conta 4.1.2.05.0026)

2.1. Todos os levantamentos utilizados no presente Auto de Infração referem-se a valores não declarados em GFIP (período de 01/2004 a 12/2004); a descrição das demais características que os compõem consta do Discriminativo do Débito - DD, às fls. 05/06.

2.2. Foram, também, emitidos nesta fiscalização os Auto de Infração – AI DEBCAD N.º:

- a) 37.225.988-0- contribuições da empresa e GILLRAT;
- b) 37.254.450-9 - contribuições dos Terceiros (Salário-Educação e INCRA);
- c) 37.254.451-7 - contribuições de Terceiros (SESC e SEBRAE) - referente à liminar concedida em Mandado Segurança suspendendo o recolhimento;
- d) 37.254.452-5 - CFL 30 - por não preparar folha de pagamento nos padrões;
- e) 37.254.453-3 - CFL 59 - por não descontar contribuição dos segurados;
- f) 37.254.454-1 - CFL 68 - por omissão de fato gerador na GFIP;
- g) 37.262.059-0 - CFL 35 - pela não apresentação de documentos e
- h) 37.262.060-4 - CFL 78 - por omissão de fato gerador na GFIP.

2.3. Aduz, ainda, o Relatório Fiscal que:

2.3.1. Quanto à multa, foi feita a comparação entre a penalidade prevista pela legislação à época da infração, conforme artigo 32, inciso IV e § 5º da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada da referida Lei nº 8.212/91 (redação anterior da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009) e aplicada mais benigna, por competência, conforme fls. 35.

2.3.2. Não foi emitido o Termo de Arrolamento de Bens - TAB, tendo em vista que o débito é menor que 30% do patrimônio conhecido da empresa.

3. Da presente Autuação extrai-se, também, que:

3.1. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, as Instruções Para o Contribuinte - IPC e o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - TEAF encontram-se às fls. 1, 3, 4 e 36 a39.

3.2. Os créditos lançados em valor original discriminados nos anexos: Discriminativo do Débito - DD e Relatório de Lançamentos - RL (fls. 07 a 14).

3.3. Conforme fls. 20 e 29, as alíquotas aplicadas foram: a) para segurados empregados: de 01 a 04/2004 - 7,65%, 9% e 11 % (conforme faixa salarial) e de 05 a 12/2004 - 7,65%, 8,65%, 9% e 11% (conforme faixa salarial); b) para segurados contribuintes individuais - 11%. Foi observado o limite dos salários-de-contribuição.

3.4. Os Fundamentos Legais do Débito - FLD do presente Auto de Infração constam das fls. 15/16.

3.4. A relação das pessoas físicas que possuem vínculo com a empresa contribuinte, representantes legais ou não, constam da Relação de Vínculos - VINCULOS (fls. 17/18).

A ciência do auto de infração foi por via postal em 17/12/2009, conforme informações de fls. 39/41. Em 18/1/2010 o contribuinte apresentou sua impugnação (fls. 43/72), instruída com os documentos de fls. 73/1.295, alegando em síntese, de acordo com o relatório do acórdão recorrido (fls. 1.303/1.310):

(...)

DOS FATOS

4.2 A Impugnante é sociedade de advogados cujo objeto social é o de disciplinar o expediente e os resultados patrimoniais auferidos na prestação de serviços profissionais

relativos à atividade de advocacia em geral, nos termos de seu contrato social (doc. n.º 2).

#### DAS PRELIMINARES

##### DA EXTINÇÃO DOS DÉBITOS PELA DECADÊNCIA

4.3. A Impugnante afirma que a maior parte do crédito tributário ora em cobrança, está afetada pela decadência e, portanto, extinto na forma do art. 156, inciso V c/c art. 150, § 4º do CTN. Colaciona Jurisprudência.

4.3.1. Que no caso concreto, considerando que o auto de infração foi lavrado em 16 de dezembro de 2009, apenas poderiam ter sido constituídos tributos cujos fatos geradores mensais fossem posteriores a dezembro de 2004. Dessa forma, a constituição de créditos relativos ao período compreendido entre janeiro de novembro de 2004 foi extemporânea, porque contemplou créditos já afetados pela decadência, ou seja, extrapolou o Fisco, nos termos do art. 150, § 40 do CTN, o prazo de 60 meses computado a partir do mês de ocorrência de cada fato gerador.

##### DA NÃO OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 142 DO CTN: NÃO INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

4.3.2. Que a Auditoria não informou os valores referentes à base de cálculo e alíquota, conforme pode ser observado no Discriminativo de Débitos. Tal omissão constitui cerceamento de defesa, o que por si só impõe a nulidade do lançamento por não atender às determinações do art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto n.º 70.235/72.

##### DA MULTA DUPLICADA E DO CERCEAMENTO DE DEFESA.

4.4. Que, de acordo com a planilha anexada ao AI e com o Relatório Fiscal dele integrante, as multas foram aplicadas conforme o mês de competência em percentuais diversos: 24% nos meses de janeiro, junho, julho e 75% nos demais meses - de forma que a prevalecesse a multa mais benéfica ao contribuinte. Ocorre que as multas foram aplicadas de forma bastante confusa e foram também duplicadas em relação à multa imposta DO AI 37.262.060-4.

4.4.1. Tanto o presente AI (que se refere a obrigação tributária principal) quanto o AI 37.262.060-4 (que se refere a obrigação acessória) impõem multa de ofício de 75% sobre os valores de principal relativos aos meses de fevereiro a maio e agosto a dezembro de 2004, o que não é admitido pela legislação que dá suporte à multa pretendida (artigos 32-A e 35-A da Lei n.º 8.212/91, incluídos pela Lei n.º 11.941, de 27/5/2009). Assim, ainda que mantida a exigência impugnada, a referida duplicação da multa deveria de todo modo ser eliminada, quer cancelando-se a aplicação da multa de 75% no presente AI, quer cancelando-a no AI 37.262.060-4. Colaciona Jurisprudência.

4.4.2. Que houve cerceamento do direito de defesa, pois a proposição da multa não está clara, de modo a permitir que o contribuinte entenda a penalidade que lhe está sendo aplicada e assim defender-se adequadamente. Junta julgado do Conselho de Contribuintes.

##### DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS INDICADOS NO RELATÓRIO DE VÍNCULOS

4.5. Que sem qualquer justificativa, a D. Fiscalização indevidamente responsabilizou as pessoas físicas indicadas no "Relatório de Vínculos", em razão da suposta existência de vínculo com fatos ensejadores da presente autuação.

4.5.1. Que para validar a atribuição da responsabilidade tributária à determinada pessoa, o Auditor Fiscal, quando da lavratura do presente auto de infração, deve comprovar a razão para tal imposição, tal como prevê o art. 660, XI da IN SRP n.º 3/05 e que, contudo, a Fiscalização não se atentou a tal regra. O Auditor se limitou a listar, aleatoriamente, nomes de alguns dos sócios constantes do contrato social da empresa, identificados pelos respectivos CPF e endereço.

4.5.2. Que tal listagem não se atentou para as limitações do período de atuação de alguns dos sócios vinculados à "infração", além de não ter aduzido sequer uma razão que justificasse o vínculo desses nomes com os fatos geradores objeto da autuação.

4.5.3. Que a jurisprudência é firme no sentido de exigir, mediante processo de conhecimento próprio, a comprovação da prática de ato com excesso de poder, infração à lei ou contra o estatuto social para que, então, possa se caracterizar a responsabilidade tributária na do art. 135 do CTN.

4.5.4. Que a vinculação das pessoas físicas à autuação foi feita sem que estivessem atendidas tais condições, até porque não há qualquer relação entre os sócios indicados no Relatório de Vínculos e a suposta infração à lei tributária imputada à sociedade.

4.5.5. Tal circunstância pode ser facilmente verificada pelos seguintes fatos:

(i) Pedro Abreu Mariani, Nathalia Mazzonetto, André Martinez Rossi e Chiang Cheng Yi não compunham o quadro de integrantes da Sociedade Impugnante quando da ocorrência dos fatos geradores dos supostos débitos em cobrança, a saber:

a) Pedro Abreu Mariani Entrada: 12/03/2001 Saída: 16/01/2004

b) Nathalia Mazzonetto Entrada: 28/08/2008 Saída: 30/01/2009

c) André Martinez Rossi Entrada: 11/08/2008 Saída: 14/11/2008

d) Chiang Cheng Yi Entrada: 04/08/2008 Saída: 30/01/2009

(ii) Luiz Roberto de Assis, a despeito de estar qualificado como sócio da Impugnante, detinha apenas uma quota de serviço da Sociedade (doc. n.º 2), não possuindo, portanto, poderes diretivos que pudessem ensejar sua eleição como co-responsável por obrigações eventualmente contraídas pela Sociedade Impugnante;

(iii) com relação aos sócios detentores de quotas patrimoniais – Jorge Eduardo Prada Levy, Eduardo Salomão Neto, Bolívar Barbosa Moura Rocha, Angela Beatriz Paes de Barros Di Franco, Calixto Salomão Filho, Eduardo Alfred Taleb Boulos, Amadeu Carvalhaes Ribeiro, José Barreto da Silva Netto e Aurélio Marchini Santos (doc. n.º 2) -, a responsabilização subjetiva somente se justificaria pela prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos", sendo certo que o simples inadimplemento de obrigação tributária não configura tal hipótese, nos termos da jurisprudência já pacificada sobre o assunto.

#### DO MÉRITO

#### AUXILIO EDUCAÇÃO - CUSTEIO DA EDUCAÇÃO BÁSICA (PROJETO BOLSA DE ESTUDOS)

4.6. Que os valores lançados como auxílio-educação referem-se ao pagamento ou reembolso de mensalidades, taxas de matrículas, materiais, uniformes e transportes escolares para os filhos dos empregados, estando expressamente excluídos do salário de contribuição pela legislação previdenciária, conforme os artigos 201, § 1º c/c 214, § 9º, XIX, do Regulamento da Previdência Social ("RPS"), com base no art. 28, § 9º, "t", da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação dada pela Lei n.º 9.711, de 20 de novembro de 1998.

4.6.1. Que o plano educacional oferecido pela Impugnante:

(i) se destinava a custear a educação básica, nos exatos termos do art. 21 da Lei n.º 9.394/96 (ou seja, educação infantil, ensino fundamental e ensino médio);

(ii) não era utilizado em substituição de parcela salarial e

(iii) todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

#### CURSOS DE CAPACITAÇÃO E QUALIFICAÇÃO PROFISSIONAIS

4.7. Que a Impugnante efetuou também pagamentos relativos a cursos e treinamentos em línguas, informática, mensalidades e taxa de matrícula de cursos de nível superior aos seus empregados, não havendo fundamento legal ou mesmo regulamentar que respalde o procedimento fiscal, pois, o art. 201, § 1º c/c o an. 214, § 9º, XIX, do RPS

também exclui expressamente do salário de contribuição "o valor relativo 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", sendo que a Impugnante cumpriu todos os requisitos impostos por essa norma.

4.7.1. Que os cursos superiores são cursos de capacitação e qualificação profissionais por excelência, mais até do que os de línguas e informática aceitos pelo Agente Fiscal como não integrantes da base de cálculo. O fato de a primeira parte do art. 214, § 9º, XIX, do RPS se referir apenas ao custeio da "educação básica" (excluindo, nesta parte, a educação superior) não tem o condão de excluir a educação superior da segunda parte do dispositivo, que alude expressamente a "cursos de capacitação e qualificação profissionais" vinculados às atividades da empresa.

4.7.2. Que os cursos e treinamentos em questão eram ainda acessíveis a todos os empregados e dirigentes da empresa que o solicitassem. Eram negados apenas os pedidos cujas matérias não tinham correlação com as atividades desenvolvidas pela Impugnante (cumprindo assim uma das exigências legais ou de faculdades que não tinham o padrão mínimo de avaliação no Ministério da Educação - MEC (critério bastante razoável e que não retira a acessibilidade do benefício a todos os empregados e dirigentes da empresa) .

4.7.3. E que a Impugnante cumpriu todos os requisitos legais para a exclusão dos respectivos valores da base de cálculo das contribuições em discussão. Colaciona doutrina e jurisprudência.

#### **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PAGAMENTOS EFETUADOS EM 07/2004 (PERÍODO DE 01 A 06/2004)**

4.8. A Impugnante alega que a diferença apurada deveu-se ao fato da Fiscalização ter considerado que não houve atrasos, já que não constam descontos por atrasos nas folhas de pagamento apresentadas.

4.8.1. Que a ausência de descontos por atraso na folha de pagamentos não autoriza o Fisco a presumir ausência de atrasos, pois, o motivo de não constarem descontos por atrasos nas folhas de pagamento é que a Impugnante não desconta atrasos para fins salariais (o funcionário deve apenas compensá-los), não significando, entretanto, que não ocorreram atrasos no período.

4.8.2. Que os atrasos foram considerados apenas para fins da PLR e efetivamente ocorreram, de acordo com as planilhas de controle de atrasos utilizadas pela Impugnante, indicando número de atrasos de cada funcionário, mês a mês (doc. n.º 14).

4.8.3. Que não há nada na lei que impeça o empregador de deixar de descontar atrasos dos empregados, mas que eventuais atrasos sejam considerados como critério para fins de pagamento de PLR.

4.8.4. Que o documento utilizado pelo Agente Fiscal como "prova" de que não ocorreram atrasos (folha de pagamento) é imprestável para os fins pretendidos, uma vez que a folha poderia demonstrar apenas a existência de pagamentos ou descontos, mas não o efetivo atraso de funcionários.

4.8.5. Que também não procede a alegação de que a Impugnante não demonstrou como chegou aos percentuais de participação indicados, pois, como admitido no próprio relatório fiscal:

i) a Impugnante apresentou o Acordo Coletivo (doc. n.º 3) e este estipula claramente como metas para o recebimento da participação nos resultados: (a) o cumprimento do horário de trabalho, equivalente a 25% do valor estipulado, avaliado através do relógio de ponto, (b) absenteísmo não justificável pela CLT e pela Convenção coletiva, equivalente a 25% do valor estipulado, medido com base no número de faltas não abanáveis pela CLT e pela convenção que cada empregado tiver durante 0 semestre de apuração, e (c) avaliação objetiva e mensal feita pelo superior hierárquico, equivalente a 50% do valor estipulado, sendo avaliados os itens antecipação de tarefas, execução de

tarefas, resolução de problemas imediatos, cumprimento de ordens e cumprimento de prazos, sendo feita uma média aritmética entre as notas;

ii) pelo acordo original referente ao 10 e 20 semestres de 2003, o empregado que conseguisse obter 100% de aproveitamento nos três critérios/indicadores do programa receberiam, além do valor apurado, um acréscimo correspondente a 20% do valor estipulado; a partir do aditivo firmado em 15 de outubro de 2003 (também apresentado - doc. n.º 3), passou a ter direito ao acelerador de 20% quem obtivesse 100% de aproveitamento em apenas dois critérios, sendo obrigatoriamente um deles a avaliação objetiva e mensal feita pelo superior hierárquico; e

iii) a Impugnante apresentou todas as avaliações individuais e demonstrativos com a relação dos empregados, seus salários, a participação nos resultados paga e a percentagem que a participação representava em relação ao salário (doc. n.º 10, 14, 15 e 16).

4.8.6. Que os valores da PLR foram pagos em estrita conformidade com a legislação e com as condições pactuadas no Acordo, não se sustentando assim a pretendida inclusão dos montantes na base de cálculo do salário de contribuição.

PLR - PAGAMENTOS EFETUADOS EM 01/2004 (PERÍODO DE 07 A 12/2003)

4.9. Que em relação à PLR paga em janeiro de 2004, a alegação da Fiscalização de que não foram apresentadas as avaliações individuais referentes ao período de 07 a 12/2003 é inverídica, pois referidas avaliações foram, sim, devidamente entregues e inclusive com protocolo assinado pela fiscalização, conforme demonstra o documento anexo (doc. n.º 9).

4.9.1. Que tais avaliações individuais, juntamente com os demais documentos fornecidos à fiscalização (Acordo Coletivo; aditivo do Acordo Coletivo de 2003; demonstrativos de cálculo dos valores pagos; entre outros - docs. n.ºs 3, 19 e 18) davam à Fiscalização plenas condições de analisar os cálculos da PLR.

4.9.2. Que também não se sustenta o argumento de que O aditivo firmado em 15 de outubro de 2003 viola a legislação, pois:

(i) O aditivo foi chancelado pelo Sindicato da categoria, responsável por sua análise, que o considerou apto a ser aplicado no semestre corrente, e

(ii) as alterações por ele promovidas beneficiaram exclusivamente os empregados (doc. n.º 3).

4.9.3. A Impugnante colaciona doutrina e jurisprudência.

PLANO DE SAÚDE

4.10. Que o Contrato de Seguro Grupal de Assistência à Saúde firmado entre a Impugnante e a Sul América Aetna Seguros e Previdência S.A. - apresentado à fiscalização - dispõe expressamente que o plano cobriria todos os funcionários da Impugnante (doc. n.º 4).

4.10.1. Que o contrato firmado entre a Impugnante e a seguradora de saúde, já é prova suficiente de que o plano se estendia a todos os empregados da empresa, pois sua cláusula 10.1 contém disposição expressa e clara neste sentido (doc. n.º 4).

4.10.2. Que como todos os empregados eram contemplados pelo plano de saúde, a "relação dos beneficiários" ou "identificação dos beneficiários" está contida na própria folha de salários da Impugnante referente ao ano-base de 2004 (doc. n.º 8), que foi apresentada à fiscalização. Referida folha contém o nome de todos os empregados da empresa naquele ano e, portanto, de todos os beneficiários do plano de saúde.

4.10.3. Que a Impugnante junta ainda à presente:

(i) declarações emitidas pela Sul América Aetna Seguros e Previdência S.A de que cada um dos empregados da Impugnante no ano-base de 2004 eram beneficiários do plano de saúde (doc. n.º 4), e

(ii) planilha contendo o nome de todos os empregados da Impugnante no ano-base de 2004 (doc. n.º 10), além da própria folha de salários.

4.10.4. Que "na folha de pagamento só consta para Flavia de Oliveira Mesquita o desconto da parcela a cargo do segurado para o custeio do seguro" porque apenas esta empregada possuía dependente incluído no plano, sendo que só era cobrada/descontada do funcionário a diferença de preço resultante da inclusão de dependentes ou de opção por categoria superior de cobertura. O plano básico era custeado integralmente pela Impugnante e oferecido a todos os seus empregados e dirigentes, nos estritos termos do art. 214, § 9º, XVI do RPS.

4.10.5. Que o plano era oferecido também "nas mesmas condições" já que o Plano básico era custeado integralmente pela Impugnante a todos os seus funcionários. Os que se interessassem podiam optar por categoria superior e/ou inclusão de dependentes, mas nesse caso a diferença de preço era cobrada/descontada do funcionário. De se ressaltar, todavia, que ao contrário do que afirma o D. Agente Fiscal, a legislação não exige que o plano de saúde seja oferecido "nas mesmas condições" a todos os funcionários, mas apenas "que a cobertura abrangia a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa".

#### PRÓ- LABORE

4.11. Que como evidenciam os registros contábeis e documentos apresentados pela Impugnante (docs. n.º 5, 6 e 7), os montantes em questão não têm natureza de pró-labore, isto é, de remuneração paga em contraprestação por serviços prestados à sociedade, mas se referem:

(i) em sua maior parte, ao pagamento liquidação de empréstimos (mútuos) antes feitos à sociedade pelos sócios Eduardo Salomão Neto e/ou Jorge Eduardo Prada Levy e

(ii) em uma pequena parte, a reembolsos de despesas a tais sócios.

4.11.1. Que foram verbais esses contratos de mútuo, como admitido pela legislação civil para esse tipo de negócio, razão pela qual não se apresentam contratos escritos.

4.11.2. Que de fato, os referidos valores tiveram origem em mútuos feitos à sociedade (Impugnante) pelos sócios Eduardo Salomão Neto e/ou Jorge Eduardo Prada Levy, com a finalidade de suprir necessidades de caixa da empresa, e que os pagamentos considerados pela fiscalização como pró-labore nada mais são do que o pagamento (liquidação) desses mútuos pela sociedade aos sócios mutuantes.

4.11.3. Que os pagamentos em questão se originam de uma relação jurídica (operação de mútuo) completamente diversa da qual se origina o pagamento de pro labore (prestação de serviços).

4.11.4. Que o motivo pelo qual os históricos desses pagamentos indicam que alguns dos citados valores foram pagos a outros indivíduos (R\$ 823,71 para Eduardo Boulos, R\$ 63.044,57 e R\$ 3.140,02 para Angela Di Franco e R\$ 13.326,22 e R\$ 2.486,17 para Amadeu Ribeiro) é que tais montantes foram pagos pela Impugnante a tais indivíduos por conta e ordem dos dois sócios mutuantes (Eduardo Salomão Neto e Jorge Eduardo Levy), cujas dívidas de mútuo estavam sendo liquidadas por meio daqueles pagamentos.

4.11.5. Que isso não retira sua natureza de pagamentos feitos a título de liquidação de operações de mútuo com Eduardo Salomão Neto e Jorge Eduardo Levy, pois a causa jurídica de cada um desses pagamentos continua sendo uma operação de mútuo com estes sócios e os respectivos desembolsos feitos em liquidação destes mútuos.

4.11.6. Uma parcela menor dos valores lançados pela fiscalização como pró-labore também não se referem a remuneração pela prestação de serviços, mas tão somente a reembolsos de despesas incorridas pelos sócios Eduardo Salomão Neto e Jorge Eduardo Prada Levy em almoços e encontros com clientes da Impugnante, como demonstram os comprovantes anexos (doc. n.º 7).

#### DO PEDIDO

5. Assim, requer a Impugnante, preliminarmente, seja:

- (i) reconhecida a decadência dos tributos referentes às competências compreendidas entre janeiro e novembro de 2004;
- (ii) reconhecida a nulidade do presente AI devido a não observância dos requisitos do art. 142 do CTN;
- (iii) determinada a exclusão do vínculo de responsabilidade estabelecido pelo D. Agente Fiscal em relação aos sócios da sociedade em face das infrações consubstanciadas no auto ora impugnado.

5.1. E no mérito, requer o cancelamento integral do auto de infração.

5.2. Protesta, ainda, pela produção de todas as provas em Direito admitidas, especialmente pela realização de diligências e/ou perícias que se mostrem necessárias para a apuração dos fatos que ensejaram a autuação,

5.3 Requer, outrossim, sejam reunidos os processos administrativos resultantes da impugnação dos seguintes autos de infração, eis que todos foram lavrados com base nos mesmos fundamentos e sob um mesmo MPF (nº 0819000.2008.04027) sendo, portanto, conexos: AI - DEBCAD n.ºs 37.225.988-0; 37.254.449-5; 37.254.450-9; 37.254.451-7; 37.262.059-0; 37.262.060-4; 37.254.454-1; 37.254.453-3; e 37.254.452-5.

A 13ª Turma da DRJ/SO1, em sessão de 22 de abril de 2010, no acórdão nº 16-25.007, julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário, conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 1.298/1.300):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**RETENÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS.**

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração, e a recolher o produto arrecadado, nos prazos definidos em lei.

**RETENÇÃO DOS SEGURADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.**

A empresa também é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações e a recolher o produto arrecadado, a partir de abril de 2003, nos termos do art. 4º da Lei nº 10.666/2003.

**DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO PRAZO SEGUNDO SUMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF E DA FORMA DE CONTAGEM DO ART. 173, I, DO CTN.**

Lançamento efetuado dentro do prazo decadencial. Em face da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, declarada pela Súmula Vinculante nº 8 do STF e em se tratando de lançamento de fato gerador sem recolhimento e sem declaração em GFIP, a contagem do prazo decadencial, de cinco anos, tem seu início no exercício seguinte àquele em que houve a ciência pelo sujeito passivo do referido lançamento, de acordo com o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

**AUXÍLIO EDUCAÇÃO. SALÁRIO INDIRETO.** Constitui salário indireto, o auxílio educação custeado pela empresa em benefício dos dependentes de seus empregados, bem como o concedido sem que todos os empregados e dirigentes a ele tenham acesso, conforme disposto no art. 28, parágrafo 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/91 - logo, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

**PAGAMENTOS DE PLR. DESATENDIMENTO À LEI Nº 10.101/2000. 13ASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

Pagamentos, a título de PLR - Participação nos Lucros e Resultados, quando realizados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, constituem base de cálculo de contribuição previdenciária.

**PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.**

O lançamento fiscal tem presunção de veracidade cabendo ao sujeito passivo apresentar as provas que possam maculá-lo.

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PLANO DE SAÚDE.**

Integra o salário-de-contribuição o valor concedido a título de Plano de Saúde/assistência médica não extensível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, nos termos do art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei 8.212/91 combinado com o art. 214, § 9º, inciso XVI do Decreto nº 3.048/99.

**CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.**

O salário-de-contribuição do contribuinte individual é a totalidade das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês.

Integram o salário de contribuição os valores contabilizados como retirada aos sócios sem comprovação de que se trata de empréstimo ou adiantamento.

**PRO LABORE - SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

O pró-labore corresponde à retribuição recebida pelos sócios, em decorrência do trabalho realizado para a empresa.

**LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. ALTERAÇÃO NOS CÁLCULOS E LIMITES DA MULTA. APLICAÇÃO DA NORMA MAIS BENÉFICA.**

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, a Administração deve aplicar a lei nova a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática, assim observando, quando da aplicação das alterações na legislação tributária referente às penalidades, a norma mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c”, do CTN).

**NÃO HAVENDO RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, A NORMA MAIS BENÉFICA APLICÁVEL É O ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.**

No caso de omissão em GFIP de fatos geradores para os quais não houve recolhimento da respectiva contribuição previdenciária, não é aplicável o art. 32-A da Lei nº 8.212/91 acrescentado pela MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, mas o art. 35-A da mesma Lei também introduzido pelas citadas MP e Lei.

**CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa quando os relatórios integrantes da autuação oferecem à impugnante todas as informações relevantes para sua defesa, o que é confirmado através dos argumentos apresentados na impugnação com os quais o contribuinte demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados. A concessão de cientificação regular do recorrente para seu conhecimento e manifestação assegura o direito de defesa.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RELATÓRIO DE VÍNCULOS.**

O Relatório de Vínculos atende ao disposto no inciso I, do parágrafo 5º do artigo 29 da Lei nº 6.830/80, não implicando nenhuma cobrança imediata e servirá apenas na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa e execução fiscal, quando eventual responsabilidade será devidamente apurada.

**PEDIDO DE PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVAS.**

Indefere-se o pedido de perícia e diligência, quando não são atendidas as exigências contidas na norma de regência do contencioso administrativo fiscal vigente à época da impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 23/7/2010 (AR de fl. 1.342) e interpôs recurso voluntário em 24/8/2010 com os mesmos argumentos da impugnação (fls. 1.344/1.384), instruído com cópias de documentos de fls. 1.385/1.449.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora em sessão pública.  
É o relatório.

## Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

### I. DA TEMPESTIVIDADE

O recurso é tempestivo uma vez que, cientificado do acórdão da DRJ em 23/7/2010 (fl. 1.342), o contribuinte interpôs o recurso voluntário em 24/8/2010 (fls. 1.344/1.384). Assim, presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, deve ser conhecido o recurso.

Cumpra ressaltar que não foi expressamente impugnada a infração de *pagamento de segurados individuais – Autônomos*, tornando-se preclusa nos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235 de 1972.

### II. DAS PRELIMINARES

Preliminarmente o Recorrente alega a:

- 1) Decadência dos créditos apurados entre janeiro e novembro de 2004;
- 2) Nulidade do lançamento pelo cerceamento do direito de defesa ante a: a) Não observância dos requisitos do artigo 142 do CTN: não indicação da base de cálculo e alíquota; e b) Da impossibilidade de compreensão da autuação fiscal no que diz respeito à imposição da multa;
- 3) Ausência de responsabilidade dos sócios indicados no relatório de vínculos.

#### II.1 DA DECADÊNCIA

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação sujeitando-se o direito da fazenda pública de constituir o crédito tributário mediante lançamento aos artigos 150, § 4º e 173 da Lei nº 5.172 de 1966 (CTN), cujo teor merece destaque:

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.

(...)

§ 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.

(...)

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;

(...)"

Para a aplicação da contagem do prazo decadencial este Conselho adota o entendimento do STJ no Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009 de relatoria do Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008 e, portanto, de observância obrigatória neste julgamento administrativo. No referido julgado, o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do artigo 150, § 4º com o artigo 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do artigo 173, inciso I.

Havendo o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no artigo 156, inciso VII do CTN. Não existindo pagamento deverá ser observado o disposto no artigo 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no artigo 156, inciso V do CTN. No caso de haver dolo, fraude ou simulação será aplicado necessariamente o disposto no artigo 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

Assim, o prazo decadencial inicia sua fluência com a ocorrência do fato gerador quando há antecipação do pagamento, conforme artigo 150, § 4º do CTN. 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 contribuinte não antecipa o pagamento devido, ou ainda quando se verifica a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Em relação à verificação da ocorrência do pagamento, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou, uniforme e reiteradamente, tendo sido editada Súmula de observância obrigatória nos termos do artigo 72 do RICARF, cujo teor transcreve-se a seguir:

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.

No caso em análise, o lançamento combatido teve origem em valores despendidos pelo contribuinte a título de: *i) auxílio educação* (bolsas de estudos concedidas aos filhos de seus segurados e de verbas de cursos de capacitação e qualificação profissional relativa à mensalidade e taxa de matrícula de cursos de nível superior aos seus empregados); *ii) plano de saúde* não extensivo a todos os empregados; *iii) pró-labore*; *iv) pagamentos efetuados em 1/2004 e 7/2004 de participação nos lucros e resultados (PLR)* em desacordo com a legislação e considerados pela fiscalização como base de cálculo do salário de contribuição; e *v) pagamentos realizados às pessoas físicas pela prestação de serviços para a empresa sem a declaração em GFIP e o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes* (competências 23/1/2004; 6/5/2004; 20/8/2004 e 29/11/2004), matéria esta preclusa por não ter sido impugnada.

As contribuições sociais incidem sobre o total das remunerações pagas aos empregados e contribuintes individuais, logo, indubitavelmente, o caso é de pagamento a menor das contribuições sociais, conforme depreende-se do próprio relatório fiscal e de acordo com

cópias de extratos de contribuições e de GPS (fls. 1.403/1.428). Por isso, deve a análise do prazo decadencial sujeitar-se às imposições normativas do artigo 150, § 4º do CTN.

Não tendo sido observada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, para as competências lançadas, o prazo decadencial inicia sua contagem a partir da ocorrência do fato gerador. A ação fiscal compreendeu o período de 1/2004 a 12/2004. A ciência pelo contribuinte ocorreu em 17/12/2009 (fls. 39/41). Deste modo, evidencia-se a decadência suscitada, a qual alcança os fatos geradores compreendidos entre 1/2004 a 11/2004.

Do exposto, deve ser acolhida a preliminar arguida.

## **II.2 DA NULIDADE PELO CERCEAMENTO NO DIREITO DE DEFESA**

O Recorrente alega a nulidade do lançamento por cerceamento no direito de defesa pela não observância dos requisitos do artigo 142 do CTN e do artigo 293 do Regulamento da Previdência Social e ante a impossibilidade de compreensão da autuação fiscal no que diz respeito à imposição da multa.

As hipóteses de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal estão previstas no artigo 59 do Decreto n.º 70.235 de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Nos termos do referido dispositivo são tidos como nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Conforme disposto no parágrafo único do artigo 142 do CTN, “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. Deste modo, uma vez verificada a ocorrência do fato gerador, a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados e efetuar o lançamento tributário.

O auto de infração foi lavrado em consonância com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10 do Decreto n.º 70.235 de 1972 e 142 do CTN, não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, havendo a devida descrição dos fatos e dos dispositivos infringidos e da multa aplicada, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos dos artigos 142 do CTN e 10 do Decreto n.º 70.235 de 1972.

Quanto a alegação de que não houve informação acerca da base de cálculo e alíquotas aplicadas, é de se ressaltar que as mesmas constam discriminadas no relatório fiscal

que é parte integrante do auto de infração lavrado (fls. 21/36), não ensejando o cerceamento de defesa.

No que tange à multa por descumprimento de obrigação acessória, este Colegiado deve ater-se, por força do já mencionado artigo 72 do Anexo II do RICARF ao enunciado sumular a seguir:

Súmula CARF n.º 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Consoante orientações contidas na Portaria PGFN/RFB n.º 14/09, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, havendo lançamento conjunto de obrigação principal e acessória, devem ser somadas a multa relativa à obrigação principal (artigo 35, inciso II da Lei n.º 8.212 de 1991) com a multa por descumprimento da obrigação acessória conexa (artigo 32, inciso IV, § 4º ou § 5º da Lei n.º 8.212 de 1991), conforme previstas antes da vigência da MP n.º 449 de 2008, sendo o resultado comparado com a multa regradada no artigo 44 da Lei n.º 9.430 de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, de acordo com o disposto no artigo 35-A da Lei n.º 8.212 de 1991.

De acordo com o Anexo ao Auto de Infração (fl. 36) foi esse o procedimento da fiscalização, que realizou o comparativo das penalidades previstas à época dos fatos e à época da autuação, e aplicou a multa mais benéfica ao contribuinte.

Isto posto, não houve qualquer cerceamento do direito de defesa, uma vez que a matéria está sendo rediscutida no presente recurso pelo contribuinte, razão pela qual as nulidades suscitadas não merecem ser acolhidas.

### **II.3 DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS INDICADOS NO RELATÓRIO DE VÍNCULOS**

Cumpra esclarecer que os anexos CORESP e relação de vínculos foram claros em afirmar que o relatório trazido é apenas uma lista dos representantes legais do sujeito passivo, indicando a qualificação e o período de atuação, não estabelecendo nenhuma responsabilidade às pessoas nele relacionadas.

Deve ser observado que não foi lavrado qualquer termo processual mediante o qual tenha sido imputada responsabilidade aos sócios do contribuinte; de sua parte, o relatório de vínculos combatido tem caráter meramente informativo, consoante entendimento aprovado pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão de 10/12/2012:

Súmula CARF n.º 88: A Relação de CoResponsáveis CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Sendo tal enunciado de observância obrigatória para este Colegiado, por força do artigo 72 do Anexo II do RICARF, não há como acatar as razões recursais.

## **II. DO MÉRITO**

Assim, superadas as preliminares suscitadas passamos à análise do mérito do recurso de acordo com os argumentos apresentados pelo Recorrente.

### **II.1 AUXÍLIO EDUCAÇÃO**

De acordo com o artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991, para o segurado empregado entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Depreende-se que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias dependerá da verificação dos requisitos da onerosidade, retributividade e habitualidade.

Existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no artigo 28, § 9º da Lei nº 8.212 de 1991. Para a não incidência da contribuição previdenciária, é imprescindível que a verba se enquadre nas hipóteses legais ali enumeradas exaustivamente.

Na alínea “t” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário de contribuição os valores relativos a planos educacionais, porém, elencou alguns requisitos a serem cumpridos: devem visar à educação básica; os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes.

A verba relativa ao ensino superior (graduação e pós-graduação) não está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, prevista no artigo 28, § 9º, “t” da Lei nº 8.212 de 1991. O que não integra o salário de contribuição é o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do artigo 21 da Lei nº 9.394 de 20 de dezembro de 1996.

Por sua vez, o curso de capacitação profissional não se confunde com curso de nível superior, pois se assim o fosse, não haveria necessidade de o legislador fazer expressa menção à educação básica para fins de incidência de contribuição previdenciária. Portanto, o curso de capacitação profissional pode ser qualquer um relacionado às atividades da empresa que não envolvam um curso de nível superior.

A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o artigo 111, I do CTN. Comprovado que o contribuinte não cumpriu todos os requisitos exigidos pelo artigo 28, § 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212 de 1991, não pode excluir tais valores do salário de contribuição. Neste contexto, os valores pagos a título de mensalidades, taxas de matrículas, materiais e transportes escolares pagos para os filhos dos empregados para aquisição de material escolar por não se constituírem em hipótese prevista expressamente em lei não há como estender o favor legal à hipótese não prevista, são liberalidades do empregador e por conseguinte constituem-se em remuneração indireta, devendo ser incluídos no conceito de salário de contribuição. Também deve ser mantido o lançamento em relação aos valores de mensalidades de cursos de graduação pagos aos empregados, por não haver dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas no período objeto do presente lançamento.

Do exposto, não merece reparo o acórdão recorrido.

### **II.1 PAGAMENTOS FEITOS À TÍTULO DE PLR**

A matéria em discussão consiste em definir se os pagamentos realizados pelo Recorrente obedeceram aos requisitos legais para que pudessem ser caracterizados como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos da Lei n.º 10.101 de 2000, e, conseqüentemente, não se submeterem à incidência da contribuição previdenciária e das contribuições para terceiros.

A participação nos lucros ou resultados como prevista constitucionalmente é desvinculada da remuneração, não possuindo natureza jurídica salarial e não integrando o salário de contribuição, desde que paga em conformidade com lei específica.

Quanto a desvinculação da remuneração atribuída constitucionalmente à PLR, assim dispõe a alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212 de 24 de julho de 1991<sup>1</sup>:

Art. 28. (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

(...)

A conseqüência do pagamento de tais valores em desacordo com a legislação de referencia está prevista no § 10 do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS) Decreto n.º 3.048 de 6 de maio de 1999:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

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

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(...)

Nos dispositivos citados, resta clara a relevância do atendimento integral ao que dispõe a legislação, no caso a Lei n.º 10.101 de 2000, para que os pagamentos realizados a título de PLR assim sejam reconhecidos. Os requisitos necessários para a caracterização da PLR estão previstos no artigo 2º da referida lei:

(...)

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;~~

---

<sup>1</sup> Da mesma maneira dispõe o inciso X, § 9º do art. 214 do Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999.

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

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.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo: (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

(...)

Dentre os requisitos formais estão a negociação entre empregadores e empregados por meio de comissão, integrada também por um representante do sindicato da categoria ou de convenção/acordo coletivo e como requisitos materiais estão as regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição do seu cumprimento, periodicidade da distribuição, vigência e prazos de revisão. O critério de pagamento pode ter por base, dentre outros, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade ou de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

## **II.1.2 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (“PLR”)**

### **II.1.2.1 Pagamentos efetuados em 1/2004 (período de 7/2003 a 12/2003)**

De acordo com a fiscalização, a alteração de regras anteriormente pactuadas no Acordo Coletivo de aplicação semestral referente ao ano de 2003 (fls. 272/277), realizadas durante o período de avaliação dos empregados, por meio de aditivo firmado em 15 de outubro

de 2003 (fls. 278/279), estaria em desacordo com a legislação que exige a estipulação prévia das regras para o pagamento da PLR. Em virtude do descumprimento da legislação a consequência foi a incidência das contribuições previdenciárias sobre pagamentos efetuados pelo Recorrente em janeiro de 2004 a título de PLR.

O acordo referente ao 1º e 2º Semestres de 2003 estabelecia que o empregado que conseguisse obter 100% de aproveitamento nos três indicadores do programa receberia além do valor apurado, um acréscimo correspondente a 20% do valor estipulado. Com o aditivo de 15 de outubro de 2003, passou a ter direito ao acelerador de 20% quem obtivesse 100% de aproveitamento em dois indicadores, sendo obrigatoriamente um deles, a avaliação objetiva e mensal feita pelo superior hierárquico.

Deste modo, conforme bem pontuado pelo julgador de primeira instância (fl. 1.327) “com a alteração dos requisitos no curso do período de apuração de 7/2003 a 12/2003, houve um comprometimento do que havia sido previamente estabelecido”.

E assim sendo, uma vez não observado o critério da pactuação prévia, o pagamento realizado sujeita-se à incidência da contribuição previdenciária.

#### **II.1.2.2 Pagamentos efetuados em 7/2004 (período de 1/2004 a 6/2004)**

O Recorrente aduz que o pagamento de PLR efetuado em julho de 2004, referente ao período avaliativo de 1/2004 a 6/2004, sujeitou-se à incidência da contribuição previdenciária pelo fato de não ter sido comprovada a forma de aferição do indicador relativo aos atrasos injustificados. Alega que: *i*) a ausência de descontos por atraso na folha de pagamentos não autoriza o Fisco a presumir ausência de atrasos, uma vez que inexistente qualquer determinação legal que obrigue o empregador a descontar atrasos ou ausências do salário de seus empregados e *ii*) todos os requisitos legais foram estritamente observados pela Recorrente no estabelecimento de sua PLR.

De acordo com o relator do acórdão recorrido (fl. 1.328):

13.1. Conforme se depreende do próprio Relatório Fiscal (fls. 27/30), a Impugnante inicialmente apresentou relação em que constavam os empregados, seus salários, sua participação nos resultados e a respectiva porcentagem em relação aos salários, sem que fosse demonstrado como se chegou aos percentuais indicados. Em 10.12.2009, a empresa apresentou as planilhas de avaliações do período de 01 a 12/2004. Analisando as referidas planilhas, do período de 01/2004 a 06/2004, e confrontando-as com as respectivas folhas de pagamento, a Autoridade Fiscal constatou que nenhuma referência aos atrasos dos segurados foi consignada nestas últimas, não obstante consistissem em parâmetro para aferição da PR. Além disso, a Auditoria verificou que para diversos segurados, a PR não observou o estabelecido no Acordo, tendo sido paga a menor, conforme planilha demonstrativa às fls. 28/29.

13.2. Já a Impugnante reconhece que não consignou os atrasos na folha de pagamentos e que tais atrasos ainda que tenham efetivamente ocorrido foram considerados tão somente para fins da PR (fls. 211). Ademais, a Impugnante não contesta os valores apontados como corretos pela Auditoria.

Em virtude desses fatos, segundo o julgador de primeira instância o contribuinte não se desincumbiu do seu ônus probatório, precluindo seu direito nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 1972.

No recurso o contribuinte alega que comprovou que os valores foram pagos em conformidade com a legislação e com as condições pactuadas no Acordo e que efetuou a juntada em sede de impugnação dos seguintes documentos (fls. 1.376):

- (i) acordo coletivo (doc. 03 da Impugnação), estipulando claramente as metas para o recebimento da participação nos resultados;
- (ii) avaliações individuais e demonstrativos com a relação de todos empregados, seus salários, a participação nos resultados paga e a percentagem que a participação representava em relação ao salário (doc. 15 da Impugnação); e
- (iii) planilha (doc. 14 da Impugnação) evidenciando a forma de cálculo da PLR - daquele período, apta a demonstrar que efetivamente possuía controle sobre a jornada de trabalho de seus empregados por indicar o número de atrasos de cada funcionário, mês a mês.

O § 9º do artigo 225 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999 determina que a folha de pagamento deve destacar as parcelas integrantes e não integrantes do Salário de Contribuição e os descontos legais.

#### Regulamento da Previdência Social

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

(...)

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II – agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, empresário, trabalhador autônomo ou a este equiparado, e demais pessoas físicas;

II – agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

III – destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

**IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais;** e (grifos nossos)

V – indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

No recurso o contribuinte limitou-se a alegar fatos sem apresentar documentos capazes de elidir o lançamento realizado. De acordo com o relatório fiscal nas folhas de pagamentos não constou qualquer menção a atrasos, decorrendo daí, por presunção, que tais atrasos não existiram, não podendo produzir, pois, quaisquer efeitos. Tal presunção de natureza relativa, admite prova em contrário, a qual não foi produzida pelo Recorrente.

Assim, tem-se que os pagamentos de PR realizados em 7/2004 estão em desconformidade com o Acordo Coletivo (fls. 280/285) e por consequência em desacordo com a legislação vigente.

### II.1.3 PLANO DE SAÚDE

Aduz o Recorrente que o acórdão recorrido manteve a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores gastos com o custeio da assistência médica, por entender que “não basta a assistência médica estar disponível à opção de todos os empregados e

dirigentes. Ela deve de fato incluir a todos, única condição para que se exclua do salário de contribuição”.

Segundo o contribuinte, o Contrato de Seguro Grupal de Assistência à Saúde firmado entre a Recorrente e a Sul América Aetna Seguros e Previdência S.A. (“Sul América”) dispunha expressamente que o **plano cobriria todos os funcionários da Recorrente**, atendendo, portanto, ao requisito imposto pela legislação previdenciária para a desvinculação dos valores pagos a esse título do salário de contribuição (fls. 313/336).

Foram apresentadas declarações emitidas pela *Sul América Aetna Seguros e Previdência S/A* informando o período de permanência de segurados empregados da empresa, a espécie do plano contratado e eventuais dependentes (fls. 337/385) e, posteriormente, com o recurso voluntário declarações referentes a alguns sócios da empresa recorrente (fls. 1.433 e 1.436/1.449).

Para se subsumir à hipótese de isenção legal é indispensável que a disponibilização do plano de saúde oferecido pela empresa abranja a totalidade dos seus empregados e dirigentes, condição esta adimplida pela empresa, razão pela qual os valores pagos a esse título devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição social previdenciária e destinada a terceiros.

Logo, o acórdão recorrido deve ser reformado neste aspecto.

#### **II.1.4 PRÓ-LABORE**

O Recorrente aduz que: *i*) acórdão recorrido rejeitou sua impugnação no tocante ao pró-labore, por considerar que os dispêndios com o pagamento de liquidação de empréstimos (mútuos) e reembolsos despesas a sócios da Requerente, configuram “prática habitual” (fl. 1.299); *ii*) os contratos de mútuo formalizados entre ela e alguns de seus sócios foram verbais, como admitido pela legislação civil para esse tipo de negócio, razão pela qual não se apresentam contratos escritos, com a finalidade de suprir necessidades de caixa da empresa e que nada tem a ver com a relação jurídica da qual se origina o pagamento de pro labore (prestação de serviços); e *iii*) uma parcela menor dos valores lançados pela fiscalização como pró-labore são reembolsos de despesas incorridas pelos sócios Eduardo Salomão Neto e Jorge Eduardo Prada Levy em almoços e encontros com clientes da Recorrente.

A defesa resume-se na alegação de que os pagamentos não poderiam se caracterizar como remuneração dos sócios, diante das provas existentes nos autos.

Apesar de ser admitida a forma verbal do contrato de mútuo para ter validade perante terceiros deve ser registrado no cartório de títulos de documentos. A falta desse registro pode ser suprida pela prova do contrato escrito e pela correta contabilização da operação e deve ser comprovado pela empresa que tais recursos foram empregados na manutenção das atividades da empresa para gerar suas receitas.

Em momento algum o Recorrente comprovou, mediante documentos hábeis e idôneos, que de fato recebeu dos sócios os valores contabilizados como estarem sendo a eles devolvidos em decorrência de empréstimo. E ressalte-se que tal prova é de fácil confecção, caso os valores tenham sido efetivamente por ela recebidos em empréstimo, como por exemplo através da comprovação de transferências bancárias ou outro meio hábil para tanto. Todavia, nenhum documento neste sentido fora juntado aos autos.

Constam nos autos e com a impugnação foram apresentadas cópias dos seguintes documentos: razão analítico das contas 2.2.2.04.0001 – 22241 – Eduardo Salomão Neto – período de 1/1/2004 a 31/12/2004 (fls. 389/392) e 2.2.2.04.0002 – 22242 – Jose Eduardo Prada Levy – período de 13/10/2003 a 31/12/2004 (fls. 389/396) e recibo de pagamento *Sociedade Harmonia de Tênis* referente despesas de mensalidade e consumo mês de janeiro/2004 do título 4550 em nome de *Eduardo Salomão Neto* (fls. 398/401). Tais documentos não servem para comprovar as alegações da recorrente e deste modo elidir o lançamento realizado. Dada a natureza dos pagamentos realizados configuram-se em remuneração de pró-labore concedida pela empresa aos sócios.

De acordo com o relatório fiscal o lançamento é composto pelos seguintes valores (fl. 30):

comp	Conta	historico	historico	valor	seg. 11%
20.05.04	1.1.1.03.0001	efetuado pagto	ESN / JPL	18.049,91	275,96
14.06.04	1.1.1.03.0001	pagto eletronic	ESN / JPL	10.000,00	275,96
18.06.04	1.1.1.03.0001	Pagto	ESN / JPL	38.015,33	0,00
18.06.04	1.1.1.03.0001	Ch.pagto a	Eduardo A. Boulos	823,71	90,61
18.06.04	1.1.1.03.0001	Ch.pagto a	Angela Di Franco	63.044,57	275,96
18.06.04	1.1.1.03.0001	Ch.pagto a	Amadeu	13.326,22	275,96
20.07.04	1.1.1.03.0001	Ch.pagto a	Angela Di Franco	3.140,02	275,96
21.07.04	1.1.1.03.0001	Ch.pagto a	Amadeu C.Ribeiro	2.486,17	273,48
14.10.04	1.1.1.03.0001	pagto eletronic	ESN / JPL	150.000,00	275,96
31.08.04	2.1.4.02.0003	VI. a reembolsar	Sócios ESN	1965,44	216,20
31.08.04	2.1.4.02.0003	VI. A reembolsar	Sócios JPL	700,39	77,04

Segundo o Recorrente os valores de reembolso de despesas seriam de R\$ 1.965,44 e R\$ 700,39. Todavia não logrou em comprovar as alegações limitando-se a fazer juntada apenas do recibo de pagamento realizado para Sociedade Harmonia de Tênis, referente despesas de mensalidade e consumo de Eduardo Salomão Neto e no valor de R\$ 933,86 (fls. 398/401). Quanto aos demais valores apenas anexou cópias de razões das contas 2.2.2.04.0001 e 2.2.2.04.0002, com destaque para os valores lançados, contendo histórico de “baixa c/c efetuada n/data”.

Por não ter se desincumbido de seu ônus probatório, nos termos do artigo 373 da Lei n.º 13.105 de 2015 (Código de Processo Civil)<sup>2</sup>, ante a inexistência de qualquer comprovação de que efetivamente os valores transferidos pelo Recorrente aos sócios, efetivamente se tratavam de devolução de empréstimos, há que se concluir que o creditamento de valores aos mesmos deve efetivamente ser considerado como remuneração pelo exercício de suas atividades de gestão.

### III. DA POSSIBILIDADE DE JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS

O Recorrente alega que pode produzir novas provas, inclusive juntar novos documentos, após a apresentação de sua impugnação, caso reste configurada uma das hipóteses previstas no artigo 16, § 4º do Decreto n.º 70.235 de 1972. No caso concreto aduz que alguns documentos ora trazidos aos autos destinam-se a contrapor fatos e razões, razão pela qual se faz necessária a aceitação e análise a fim de não cercear seu direito.

Acerca do momento processual da produção de provas, assim dispõe o Decreto n.º 70.235 de 1972:

<sup>2</sup> LEI N.º 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015. Código de Processo Civil.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

**III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui;** (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

**§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito) (grifos nossos)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Os contornos da lide administrativa são definidos pela impugnação, oportunidade em que todas as razões de fato e de direito em que se funda a defesa devem ser deduzidas, em observância ao princípio da eventualidade, sob pena de se considerar não impugnada a matéria não expressamente contestada, configurando a preclusão consumativa, conforme previsto nos artigos 16, III e 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo-fiscal.

A prova documental será apresentada na impugnação precluindo o direito do impugnante de fazê-lo em outro momento processual, salvo se presente alguma das circunstâncias previstas em suas alíneas "a" a "c" do § 4º, o que não é o caso nos presentes autos.

No caso concreto foram apresentadas cópias do *extrato de contribuições e equiparados* (fls. 1.403/1.407), GPS competências de 1/2004 a 13/2004 (fls. 1.408/1.428) e de declarações emitidas pela *SulAmérica Saúde* informando sobre a participação no quadro de conveniados de diversos dirigentes da sociedade (fls. 1.432 e 1.436/1.449), razão pela qual, em homenagem ao princípio da verdade material, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário.

### **Conclusão**

Em razão do exposto, vota-se por acolher a preliminar de decadência para afastar a exigência fiscal até a competência 11/2004 e no mérito em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar a exigência fiscal incidente sobre valores pagos a título de planos de saúde, nos termos do voto em epígrafe.

Débora Fófano dos Santos