



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720323/2014-55
ACÓRDÃO	2202-011.452 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AÇOFORTE SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

ADICIONAL DE RISCO DE VIDA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, são considerados Salário de Contribuição. O Adicional de Risco de Vida não se inclui nas hipóteses excludentes da incidência, previstas no § 9º, do artigo 28, da Lei 8.212/91, logo, é cabível a sua tributação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Andressa Pegoraro Tomazela – Relatora

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Andressa Pegoraro Tomazela, Marcelo de Sousa Sateles (substituto[a] integral), Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de processo que agrupa os Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigações tributárias principais, sob os seguintes DEBCAD nº: 51.041.394-3 e 51.041.395-1, lavrados em 25/03/2014.

A tabela abaixo apresenta um resumo dos Autos de Infração que compõem o processo sob julgamento:

DEBCAD Nº	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	CÓDIGO LEVANTAMENTO	VALOR TOTAL
51.041.394-3	01/2010 a 12/2012	Contribuições previdenciárias, parte patronal, inclusive RAT, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).	RV- ADICIONAL RISCO DE VIDA COG 088	R\$1.789.857,93

DEBCAD Nº	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	CÓDIGO LEVANTAMENTO	VALOR TOTAL
51.041.395-1	01/2010 a 12/2012	Contribuições sociais devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, não declaradas em GFIP.	RV- ADICIONAL RISCO DE VIDA COG 088	R\$453.859,21

Informa ainda a Fiscalização que:

1) A empresa acima identificada tem como objeto social: a) a prestação de serviços especializados de vigilância armada e desarmada a estabelecimentos financeiros e a outros estabelecimentos públicos e privados, em conformidade com a Lei nº 7.102 de 20/06/1983, alterada pelas Leis nº 8.863 de 28/03/1964 e 9.017 de 30/03/1995, regulamentadas pelo Decreto 89.056/83 de 24/11/1983 e 10/08/1995, bem como Portarias DPF 992 25/10/1995 e NJ 893 de 02/12/1987; b) monitoramento eletrônico a estabelecimentos financeiros, industriais, comerciais e órgãos públicos e particulares; c) prestação de serviços de segurança pessoal armada e desarmada em conformidade com a lei;

2) A base cálculo se refere a remuneração paga a seus segurados empregados a título de adicional de risco de vida, que não integrou o salário de contribuição e não foi declarado em GFIP, no período de 01/2010 a 12/2012, conforme folhas de pagamentos.

O Autuado foi cientificado dos lançamentos por via postal em 7 de abril de 2014, conforme Aviso de Recebimento à fl. 7. Em 7 de maio de 2014 apresenta impugnação, alegando, em síntese, o que se relata a seguir.

Preliminarmente. Nulidade por cerceamento de defesa.

Não explicita o Relatório Fiscal quais teriam sido os fundamentos legais que permitiriam a exigência de contribuições previdenciárias sobre tais adicionais, tampouco quais os fundamentos legais que apontam no sentido de serem estes adicionais devidos.

Inexiste igualmente, seja nos Autos de Infração, seja no Relatório, a indicação de quais teriam sido os critérios de apuração das bases de cálculo indicadas nos Discriminativos dos Débitos. Diga-se que os Acordos e Convenções Coletivas celebrados pela categoria de empresas do ramo de segurança e vigilância determinam que o adicional de risco de vida incidirá:

- Apenas em relação às funções de vigilante patrimonial, não abrangendo as demais funções, tais como supervisores, operadores de sistemas de segurança, funcionários administrativos, etc.
- Apenas sobre o piso salarial da categoria, sendo vedada a aplicação dos percentuais correspondentes ao adicional sobre a totalidade da remuneração para ao empregado.

A desconsideração dos fatos e fundamentos legais e a superficialidade das informações constantes dos documentos apresentados (resumos das folhas de pagamentos), bem como o desrespeito ao princípio da estrita legalidade, pela afronta a dispositivos legais expressos, é causa de nulidade dos lançamentos.

E ainda que existisse (e não existe) permissão legal para arbitramento e para incluir na base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores relativos a adicionais de risco de vida em relação a todos os funcionários, e não apenas em relação àqueles que efetivamente desempenham a função, e quando a exercem, nos termos dos Acordos e Convenções Coletivas da Categoria, restaria ainda à d. fiscalização a incumbência inafastável de identificar, demonstrar e comprovar que tais valores não teriam sido oferecidos integralmente à tributação, dando azo à presente exigência.

Em que pese o fato da existência de previsão legal de que se trata, no caso, os fatos indiciários não foram comprovados nem demonstrados. Extraí-se do Termo de Início de Procedimento Fiscal e do Relatório do Auto de Infração correspondente aos DEBCAD em epígrafe, que foram examinados apenas e tão somente o "Resumo das folhas de pagamento de 01/2010 a 13/2012". Ora, o Resumo das Folhas de Pagamento não permite identificar, em cada caso, qual a função exercida por cada

funcionário, e se seu cargo efetivamente lhe conferia direito ao adicional de risco de vida, o que compromete a higidez do crédito tributário que, por evidente, encontra-se superdimensionado. E não há qualquer evidência deste fato no processo de que se trata, o que compromete a veracidade do auto de infração.

A d. fiscalização informa ser o crédito constituído relativo apenas à parcela correspondente ao adicional de risco de vida. Entretanto, em nenhum momento, demonstra ou comprova, mediante a juntada de documentos, ou a discriminação de valores, quais teriam sido as bases de cálculo efetivamente utilizadas. Tenha-se presente que os Acordos Coletivos da categoria determinam que "O adicional de risco de vida somente será devido quando do efetivo trabalho, ou seja, o mesmo não será devido quando o contrato de trabalho estiver suspenso ou interrompido, nos casos previstos na CLT, e também na hipótese da Lei 4.090/65. "

Assim, é imperioso demonstrar, no mínimo, que inexistiria, no período objeto do lançamento, qualquer afastamento, correspondente às hipóteses previstas na CLT.

A ausência de tais demonstrativos e documentos macula de nulidade o lançamento, ao impedir à ora recorrente e aos d. julgadores, a aferição da higidez e da exatidão dos valores lançados a título de contribuição sobre a parcela adicional de risco de vida. Em verdade, torna-se impossível verificar se de fato há diferença entre os valores recolhidos pela empresa, e os que são exigidos no lançamento, por ocasião do cálculo do crédito tributário que ora se discute.

Nulidade por ausência de vinculação e de suporte fático.

O fato gerador, conforme definido no Código Tributário Nacional, deve ser um fato cujas características em tudo se identifique com a descrição definida em lei. Ou seja, deve corresponder aos aspectos pessoais, materiais, temporais, quantitativos e circunstanciais do fato observado e da hipótese legal aplicável. No caso, há clara divergência entre a caracterização do pretense fato gerador no auto de infração, e os requisitos legais que explicitam as características e definem os elementos materiais do aspecto material do fato que se pretende tributar.

Não se configurou, no presente caso, o fato gerador pretendido pela d. Fiscalização, tratando-se, por evidente, de autuação com base em presunção. Acresce que não se trata de presunção legal. Trata-se de arbitramento por aferição indireta, definida em Instrução Normativa, instrumento incapaz para instituição de sanções e penalidades, diante do Princípio da Reserva Legal. A aferição indireta configura-se pelo fato de que, a partir apenas do Resumo das Folhas de Pagamento - únicos documentos analisados pela d. fiscalização - não é possível verificar, dentre outros, os seguintes elementos, todos essenciais à correta apuração do pretendido fato gerador.

- O número de funcionários que efetivamente desempenham funções abrangidas pelos acordos que estabelecem o adicional de risco de vida e suas respectivas remunerações
- O número de funcionários que exercem outras atividades, que não fazem jus ao referido adicional - administração, limpeza, contabilidade, diretoria, comercial, etc - e suas respectivas remunerações
- Os meses nos quais os funcionários beneficiados com o adicional de risco de vida não trabalharam, nos termos dos Acordos e Convenções Coletivas da Categoria, e nas hipóteses previstas da Consolidação de Leis do Trabalho.

Em suma, foi autuação por presunção, sem base legal que a autorize, e sempre que esta se dá deve estar reforçada por elementos inequívocos de prova. E a prova deve ater-se ao elemento que se pretende ver provado.

Nulidade por afronta ao princípio da verdade material.

Os fatos em que pretende fundar-se a autuação correspondem a alegada falta de inclusão de valores que não integram a remuneração de todos os funcionários, nem mesmo, no caso dos funcionários que a eles fazem jus, em relação a todos os períodos, na base de cálculo das contribuições previdenciárias exigidas.

No caso, interpretações equivocadas da legislação foram tomadas como se perfeito encaixe houvesse, entre a norma e os fatos e, a partir daí, foram lavrados os Autos de Infração.

Conforme se expôs nas questões preliminares, configura-se ofensa aos Princípios da Tipicidade, da Legalidade e da Verdade Material.

O Princípio da Legalidade impõe que haja uma previsão legal para a incidência pretendida em um lançamento. E inexistente previsão legal para que os valores de que se trata possam ser considerados globalmente, em relação a todos os funcionários, mesmo aqueles que não desempenham funções de segurança e vigilância, ou em relação aos períodos não efetivamente trabalhados, como fatos geradores de qualquer imposto ou contribuição.

No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente o fato gerador ocorreu e está plenamente configurado.

A palavra fato deriva do latim (factu) e significa "a ação ou coisa feita, acontecimento, sucesso". Trata-se, por conseguinte, de algo já acontecido. Ora, o fato jurídico tributário obedece a um tipo legal fechado e inexistente a possibilidade de a norma jurídica tributária incidir sobre algo que configure uma simples "suspeita" ou "suposição". Entretanto, foi o que, de forma absolutamente esdrúxula, ocorreu nos lançamentos que se discutem.

Violados os Princípios Constitucionais a que se faz referência, também o Código Tributário Nacional e a legislação processual fiscal foram atingidos.

Conforme se vê, da legislação pertinente, a verificação do fato e a sua perfeita adequação à norma é essencial ao próprio ato do lançamento.

Entretanto, no caso, têm-se interpretações equivocadas da lei ou mesmo contrárias à lei erigidas à categoria de "autorização legal para a incidência de contribuições previdenciárias", atropelando o Texto Constitucional, o Código Tributário Nacional e a legislação processual fiscal, as autuações incidem à ausência de previsão legal, ou sobre fato diverso daquele descrito na hipótese normativa.

Reitere-se: no caso, não houve verificação de fatos que em tudo se adequassem à previsão hipotética normativa. Houve sim, a transviada incidência de tributo diante de fato que a norma não prevê como tributável, o que implica em nulidade do lançamento.

Acresce que, conforme se constata, pela análise das folhas de pagamento anexas por amostragem, os valores dos adicionais de Risco de Vida constam das mesmas, o que se opõe à afirmativa da d. Autoridade Fiscal em sentido contrário.

Mérito.

A CLT prevê a base de cálculo do adicional de periculosidade como sendo o salário sem o acréscimo de qualquer gratificação, prêmio ou participação no lucro da empresa, ou seja, o salário base.

No caso, a base de cálculo está comprometida, eis que a incidência se deu sobre os valores totais e não exclusivamente sobre o salário base.

A redação original da Súmula 191 estabeleceu a mesma previsão do §1º do art. 193 da CLT, ou seja, que o adicional de periculosidade incidia "apenas sobre o salário básico, e não sobre este acrescido de outros adicionais." (g.n.)

Conforme se observa do Relatório Fiscal, a autuação valeu-se exclusivamente do resumo da folha.

Ora, este resumo não discrimina os funcionários por atividade, resultando, no caso, na atribuição de incidência sobre o Adicional de Risco de Vida para funcionários das áreas administrativa, gerencial e contábil da empresa.

Também o Resumo não discrimina os valores do salário base, o que resultou na exigência de contribuição previdenciária sobre gratificações, prêmios e outras verbas, contrariando o art. 193 da CLT.

Inclusão de valores não correspondentes a salários.

Outro ponto que evidencia a improcedência da autuação corresponde à inclusão, dentre os valores apontados pela fiscalização como base de cálculo para a

incidência de contribuições previdenciárias supostamente não recolhidas, de pagamentos correspondentes a valores discriminados pela legislação pertinente como não integrantes da base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Tem-se, pois, além da afronta aos Princípios Constitucionais de que se falou, uma violação aos comandos do Código Tributário Nacional e da legislação processual pertinentes, pelo que Nulas/Improcedentes as autuações.

Da base de cálculo.

O crédito tributário foi apurado unicamente com base no resumo das folhas de pagamento. Ora, os resumos das folhas de pagamento trazem as informações relativas a proventos e a descontos autorizados, classificados pelo tipo ou espécie de parcela, apontando os valores totais pagos no período de apuração mensal para cada uma das rubricas. Informa também a quantidade de funcionários ativos e inativos, e o total de todas as rubricas pagas.

Entretanto, os resumos das folhas de pagamentos não informam elementos essenciais para a correta apuração da base de cálculo de eventuais contribuições exigíveis:

- Qual o cargo ocupado por cada funcionário?
- Qual a remuneração efetiva de cada funcionário?
- Qual o piso salarial de cada categoria de funcionário?
- Qual o valor efetivo do adicional de risco de vida?
- Qual a base de cálculo utilizada para a aplicação do adicional de risco de vida?
- Quais os fundamentos legais - Acordos ou Convenções Coletivas - utilizados para fins de aplicação de alíquota correspondente ao adicional de risco de vida?

Apenas da breve descrição dos critérios utilizados para a quantificação da base de cálculo, acima, cristalinas a nulidade e a improcedência dos lançamentos de que se trata, por ofensa aos princípios da legalidade e da verdade material, da ampla defesa, além de evidente super dimensionamento do crédito exigido.

Não consta, do processo, qualquer Discriminativo das bases de cálculo e dos parâmetros utilizados para a sua quantificação.

Ora. para que se pudesse verificar a higidez do crédito constituído nos DEBCAD de que se trata, não basta à d. fiscalização informar os valores devidos, e suas correspondentes bases de cálculo, mormente diante do fato de que as Convenções e Acordos Coletivos que tratam do adicional de risco de vida - apenas e tão somente para os funcionários das áreas de segurança e vigilância e apenas e tão somente em

relação aos períodos efetivamente trabalhados - todas apontam expressamente que o adicional incide sobre o piso de remuneração da categoria.

Entretanto, não há, no processo em epígrafe, nenhum elemento que possa indicar quais seriam estes parâmetros e critérios que foram utilizados pela d. fiscalização.

Tal ausência fulmina de nulidade o lançamento e implica em sua improcedência, pela ausência de um dos elementos essenciais à sua constituição (critério quantitativo).

Da inexatidão das afirmações da d. fiscalização. A inexistência de fundamento fático para a exigência.

Na Planilha discriminativa anexa ao Relatório constam apenas os valores correspondentes aos supostos valores de adicionais de risco de vida sem, contudo, qualquer discriminativo de como foram apurados e calculados os referidos valores, a partir apenas dos dados constantes dos resumos das folhas de pagamentos.

Nos autos do processo, não constam quaisquer cópias dos documentos a que se refere a planilha.

Para que se possa corretamente apurar os valores correspondentes ao adicional, que serve como suposta base de cálculo das exigências, há que se ter em mente os elementos e informações anteriormente mencionados.

O adicional de risco de vida é parcela de remuneração decorrente de Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho de que são signatárias as empresas de segurança e vigilância.

Fazem parte do quadro de funcionários, entre outros, aqueles que exercem as funções de vigilante, vigilante condutor de animais, vigilante/segurança pessoal, vigilante/brigadista, operador de monitoramento eletrônico, atendente de sinistro, vigilante em regime de tempo parcial.

Também fazem parte do quadro de funcionários, aqueles que exercem funções de limpeza, ajudante geral, copeiras, auxiliares de escritório, técnicos de informática, contabilistas, administradores, diretores, apenas para mencionar alguns.

O mesmo Acordo também estabelece, expressamente que a parcela denominada "adicional de risco de vida", será devida apenas àqueles funcionários que exercem a função de vigilantes patrimoniais.

Tem-se então que, apesar de várias funções terem recebido gratificações e reajustes, o adicional de risco de vida foi concedido apenas e tão somente àqueles funcionários que desempenham a função de vigilante patrimonial, e apenas e tão somente em relação aos períodos efetivamente trabalhados.

Tem-se ainda que os percentuais correspondentes ao adicional para cada período especificado, incidem exclusivamente sobre o piso salarial da categoria.

A insubsistência fática das afirmações da d. fiscalização tem por consequência a NULIDADE/IMPROCEDÊNCIA dos autos de infração, uma vez que tais afirmações correspondem ao fundamento fático da exigência. E, demonstrado acima, que tais afirmações nada são além de afirmações, sem qualquer sombra de vínculo demonstrável com a realidade dos fatos.

A inverificabilidade das afirmações, por si só, macula inexoravelmente o lançamento. Além da referida inverificabilidade, militam contra a exigência a absoluta ausência de quaisquer documentos que pudessem servir de suporte fático e servir de lastro probatório aos alegados fatos geradores.

Ausência de compensação com os valores retidos.

Em primeiro lugar, de se ressaltar o fato de que Notas Fiscais Faturas não têm lugar na Folha de Pagamentos. É norma básica de contabilidade o fato de que Notas Fiscais/Faturas correspondem a receita, e como tal, devem estar declaradas nos Livros e Registros que ilustram e reportam as receitas das pessoas jurídicas. Por outro lado, as Folhas de Pagamentos ilustram um grupo de despesas ou custos das pessoas jurídicas.

Destaca-se ainda o fato de que em relação a empresas do ramo segurança e vigilância, caso da ora impugnante, vigora um sistema diferenciado de recolhimento e apuração das contribuições previdenciárias de que se trata.

O art. 31 da Lei nº 8.212/1991 determina que estes serviços consideram-se prestados sob o regime de cessão de mão de obra, e que:

- Serão elaboradas folhas de pagamento específicas em relação a cada tomador de serviços;
- Sobre cada nota fiscal emitida a um determinado tomador de serviços, será retido, pelo tomador, a quantia equivalente a 11% (onze por cento) sobre o valor da nota, a título de retenção de contribuições previdenciárias devidas pelo prestador;
- Os valores retidos pelos tomadores de serviços serão compensados com os valores apurados como devidos pelos prestadores, em regime de cessão de mão de obra, por ocasião do recolhimento destes valores a cada mês.

Ainda que nas Folhas de Pagamentos deva constar a relação de tomadores para os quais os funcionários prestam serviços em regime de cessão de mão de obra, esta informação não se encontra, de maneira discriminada e específica, nos Resumos de Folhas de Pagamento, pelo que a d. fiscalização não realizou a necessária compensação, o que compromete a veracidade, a legalidade e a correção dos lançamentos de que se trata.

Teria sido necessário que a d. fiscalização apontasse, discriminadamente os dados e informações extraídos dos documentos fiscais da empresa que teriam sido examinados e que constituiriam o fundamento da autuação, o porquê de aquelas retenções destacadas nas Notas Fiscais/Faturas e retidas pelos tomadores, não terem sido devidamente compensadas e/ou aproveitadas, quando da determinação do quantum dos lançamentos ora impugnados.

Os elementos acima são essenciais para a perfeita caracterização do fato gerador, conforme exigido pela legislação de regência, e pelos Princípios da Estrita Legalidade e da Tipicidade Cerrada.

Diante destes fatos, não há como prosperar o lançamento relativo a esta base de cálculo. Assim, forçoso excluir este montante do lançamento de que se trata.

Das contribuições devidas a Terceiros.

A autuação relativa ao DEBCAD nº 51.041.395-1 é decorrente da autuação DEBCAD nº 51.041.384-3, ambas igualmente nulas e improcedentes, conforme se detalhou anteriormente. A de que ora se trata pretende a incidência de contribuição previdenciária sobre verbas de natureza indenizatória destinadas a terceiros: Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

O espírito do Texto Constitucional, na medida em que este destina o Adicional de Risco de Vida, "XXII adicional de remuneração para as atividades penosas, insalubres ou perigosas, na forma da lei". Não se trata de adicional "pelas", mas "para as...", o que caracteriza sua natureza indenizatória e não remuneratória. (g.n.)

O art. 193 da CLT que determina sua incidência somente sobre o salário base, o que não se deu no presente caso.

A Convenção Coletiva de Trabalho das Empresas de Segurança e Vigilância Privada, na medida em que esta determina, em sua "Cláusula 7ª - Risco de Vida", que o adicional de risco de vida é concedido aos Vigilantes Patrimoniais em atividade. Determina ainda a mesma Cláusula, em seu parágrafo primeiro, que este adicional "... não será devido quando o contrato de trabalho estiver suspenso ou interrompido... ". E em seu parágrafo terceiro, que "O adicional de risco de vida não incidirá para todos os efeitos legais, no cálculo das férias, inteiras ou proporcionais com 1/3, 13º salários e verbas rescisórias. ";

A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho que veda a integração do adicional de risco de vida a outras parcelas de natureza salarial.

Evidenciada a natureza indenizatória da verba em questão, totalmente descabida a exigência das contribuições devidas a terceiros, contra as quais se protesta seja pelo espírito do texto constitucional, seja pelas normas legais e jurisprudência pertinentes.

Multas.

E somente com a realização de infração que pode ocorrer a incidência de norma sancionante, entre estas aparecendo as de natureza pecuniárias — multas — como as mais comuns no campo do Direito Tributário. Se não se configura infração não há como aplicar quaisquer sanções.

Não tendo ocorrido infração, incabível a pretendida incidência da norma sancionante - multa.

Por todo o exposto, requer o cancelamento das multas aplicadas nos Autos de Infração, demonstrada sua improcedência.

Caso não cancelada a multa, requer seja a mesma relevada, provada a improcedência da autuação, e a inexistência dos fatos que lhe serviram de fundamento.

A DRJ negou provimento à Impugnação do contribuinte em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não prosperam as alegações de cerceamento do direito de defesa por obscuridades ou omissões do Relatório Fiscal. O Relatório e seus anexos trazem informações seguras e detalhadas sobre a base de cálculo, sua apuração, as contribuições devidas e o total acrescido de juros e multa, além da fundamentação legal do lançamento.

ADICIONAL DE RISCO DE VIDA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, são considerados Salário de Contribuição. O Adicional de Risco de Vida não se inclui nas hipóteses excludentes da incidência, previstas no § 9º, do artigo 28, da Lei 8.212/91, logo, é cabível a sua tributação.

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO.

Nos lançamentos de ofício é exigível a multa capitulada no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430, de 1996.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2010 a 31/12/2012

PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal a impugnação deve vir acompanhada da prova documental das alegações, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Ao sujeito passivo incumbe comprovar os fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito da Fazenda de constituir o crédito tributário. Ausente a prova que altere o lançamento, este deve ser mantido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, repetindo os argumentos apresentados por ocasião da Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Andressa Pegoraro Tomazela**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O Recorrente alega, de início, que os documentos juntados por ocasião da Impugnação deveriam ser analisados, pois complementam os argumentos e se contrapõem às alegações da autoridade fiscal, com base nos princípios da verdade material e da legalidade. Ao analisar tais documentos, especificamente as folhas de salário juntadas, é possível verificar o seguinte:

Ref. 06/2010 – Adicional de risco de vida: R\$ 34.499,06

Ref. 06/2011 – Adicional de risco de vida: R\$ 118.211,83

Ref. 06/2012 – Adicional de risco de vida: R\$ 164.518,15

Estes mesmos valores foram usados como base de cálculo pelas autoridades fiscais para fins do presente lançamento, conforme se verifica no documento “DD - DISCRIMINATIVO DO DÉBITO” de fls. 27-37. Dessa forma, não procede o argumento central do Recorrente no sentido de que as autoridades fiscais teriam utilizado como base de cálculo a “folha de salários”, incluindo montantes indevidos, nem mesmo o argumento de que a análise teria sido feita por “amostragem”.

Importante mencionar que eventual convenção ou acordo coletivo de trabalho faz lei entre as partes envolvidas. O papel dos julgadores deste Conselho é a aplicação da legislação tributária.

A decisão da DRJ analisou todas as questões de forma minuciosa, inclusive as preliminares. Por concordar com a decisão de piso, adoto e reproduzo as suas razões de decidir, conforme abaixo transcritas, com base no artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634/2023.

Das preliminares.

Aduz a Impugnante que o Relatório Fiscal não explicita quais teriam sido os fundamentos legais que permitiriam a exigência de contribuições previdenciárias sobre tais adicionais, tampouco quais os fundamentos legais que apontam no sentido de serem estes adicionais devidos. Inexiste igualmente, seja nos Autos de Infração, seja no Relatório, a indicação de quais teriam sido os critérios de apuração das bases de cálculo indicadas nos Discriminativos dos Débitos.

Quanto a esta pretensão, não merece ser acolhida, pois o fato gerador das contribuições lançadas e os respectivos fundamentos legais restaram devidamente esclarecidos no Relatório Fiscal e seus anexos.

Ao contrário do que afirma a Impugnante, o Relatório Fiscal explicita sim onde foram obtidos os valores da rubrica levantada:

A base cálculo se refere a remuneração paga a seus segurados empregados a título de adicional de risco de vida, que não integrou o salário de contribuição e não foi declarado em GFIP, no período de 01/2010 a 12/2012, conforme folhas de pagamentos.

Logo, conforme se depreende do relato da Fiscalização, o fato gerador levantado consiste no ADICIONAL DE RISCO DE VIDA, cujos valores lançados foram obtidos nas folhas de pagamento exibidas pela Autuada durante a ação fiscal.

As contribuições devidas mensalmente, assim como as bases de cálculo mensais, as alíquotas aplicadas, os valores apurados por levantamento e rubrica estão devidamente discriminados no relatório anexo denominado DISCRIMINATIVO DO DÉBITO (DD).

Consta, ainda, anexo ao lançamento o Relatório FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO (FLD), que relaciona toda a fundamentação legal que alicerça o lançamento, mencionando a legislação aplicada a cada fato gerador levantado, por competência, além de trazer a legislação relativa aos acréscimos legais, à competência para fiscalizar e aos prazos de recolhimento.

Aduz ainda a Impugnante que não se configurou, no presente caso, o fato gerador pretendido pela d. Fiscalização, tratando-se, por evidente, de autuação com base em presunção. Acresce que não se trata de presunção legal. Trata-se de arbitramento por aferição indireta, definida em Instrução Normativa, instrumento incapaz para instituição de sanções e penalidades, diante do Princípio da Reserva

Legal. A aferição indireta configura-se pelo fato de que, a partir apenas do Resumo das Folhas de Pagamento - únicos documentos analisados pela d. fiscalização - não é possível verificar outros elementos, todos essenciais à correta apuração do pretendido fato gerador.

Tal assertiva não prospera.

Os valores lançados do ADICIONAL DE RISCO DE VIDA, extraídos da própria folha de pagamento exibida pela Impugnante durante a ação fiscal, não constitui arbitramento ou aferição indireta.

A exatidão dos valores lançados, em conforto com os resumos exibidos pela Autuada na ação fiscal, podem ser comprovados analisando-se o resumo da folha de pagamento da competência 06/2012 (fls. 205-207) juntado pela própria Impugnante aos autos. O valor lançado do Salário de Contribuição na competência 06/2012 é de R\$ 164.518,15, conforme DD fl. 18. No resumo da folha de pagamento juntada pela Impugnante (fl. 207) consta exatamente o mesmo valor de R\$164.518,15 (código 088 Ad. Risco Vid).

Logo, não há falar em arbitramento ou aferição indireta da base de cálculo lançada.

Por fim, argumenta a Impugnante que os fatos em que pretende fundar-se a autuação correspondem a alegada falta de inclusão de valores que não integram a remuneração de todos os funcionários, nem mesmo, no caso dos funcionários que a eles fazem jus, em relação a todos os períodos, na base de cálculo das contribuições previdenciárias exigidas. No caso, interpretações equivocadas da legislação foram tomadas como se perfeito encaixe houvesse, entre a norma e os fatos e, a partir daí, foram lavrados os Autos de Infração. Conforme se expôs nas questões preliminares, configura-se ofensa aos Princípios da Tipicidade, da Legalidade e da Verdade Material.

Tal preliminar também não prospera.

Insta registrar que os resumos das folhas de pagamento foram confeccionados pela própria Impugnante que não considerou a rubrica ADICIONAL DE RISCO DE VIDA como passível de tributação, nem tampouco declarou tais valores em GFIP.

Portanto, foi a própria Impugnante quem forneceu os valores da parcela ADICIONAL RISCO DE VIDA nos seus resumos de folha de pagamento, no curso do procedimento fiscal. O resumo da folha de pagamento, usualmente, totaliza as parcelas integrantes e não integrantes do salário de contribuição, contendo ainda os valores totalizados de descontos e tributos incidentes sobre as remunerações pagas.

O Auditor lançou os valores constantes dos resumos entregues e de responsabilidade da Autuada. Eventuais erros no próprio cálculo feito pela Autuada

deveriam ser demonstrados em sede de impugnação. Ou seja, se a Autuada constatou que o seu resumo da folha de pagamento estaria com eventuais erros materiais na parcela lançada, estes deveriam ser demonstrados com outro suporte documental, tais como folha de pagamento analítica, escrita contábil, etc. Simples alegações genéricas de como o cálculo foi feito não possuem o condão de elidir o lançamento.

Por fim, registre-se a atenção ao amplo direito de defesa e ao contraditório garantidos à Impugnante, verificado, não só pelo estrito cumprimento dos prazos legais previstos, como também pela própria materialização do lançamento do crédito, extensa e pormenorizadamente detalhado no AI, seus discriminativos, anexos e Relatório Fiscal, contendo a qualificação do autuado, a discriminação clara dos fatos geradores das contribuições, das bases de cálculo apuradas, das alíquotas aplicadas e contribuições devidas, dos períodos a que se referem os documentos analisados e que serviram de base para o levantamento, dos fundamentos legais que sustentam a ação fiscal desenvolvida, os procedimentos e/ou técnicas aplicadas, o prazo para recolhimento ou impugnação, a assinatura do fiscal autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Neste compasso, o Relatório Fiscal e os anexos do Auto de Infração trazem informações seguras e detalhadas sobre a base de cálculo, sua apuração, as contribuições devidas e o total acrescido de juros e multa, além da fundamentação legal da rubrica levantada, estando em conformidade com as exigências expressas no art. 142 do CTN, no art. 37, da Lei nº 8.212, de 1991, no art. 243, §§ 2º, 5º e 6º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, e nos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Portanto, ficam afastadas as três preliminares constantes da peça de impugnação.

Mérito. Adicional de Risco de Vida. Salário de Contribuição.

A Impugnante entende não ser cabível a cobrança da contribuição previdenciária e de Terceiros (Entidades e Fundos) sobre o adicional de risco de vida pelo fato de ter esta rubrica caráter indenizatório.

Entretanto, tal entendimento não procede, conforme será adiante demonstrado.

O inciso I do art. 28 da Lei 8.212/91, conceitua o salário de contribuição da seguinte forma:

Lei 8.212/91

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)

Via de regra, portanto, todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, são considerados salário de contribuição.

Esta incidência só fica afastada nas hipóteses previstas no § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8212/91 e no § 9º do artigo 214 do RPS aprovado pelo Decreto nº 3048/99. O rol de hipóteses de isenção previsto no art. 28, §9º da Lei 8.212/91 é taxativo, como se depreende do próprio texto daquela regra permissiva (“exclusivamente”), não se podendo ampliar a sua interpretação em decorrência do art. 111, I, cumulado com o art.175, I, do Código Tributário Nacional:

Lei 8.212/91

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

CTN

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

(...)

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

(...) Grifo nosso.

Portanto, pelo fato desta verba não estar inserida dentro das hipóteses de exclusão previstas em lei, a autoridade lançadora possui o dever funcional de apurar o tributo devido e efetuar a cobrança, haja vista a sua atividade administrativa de lançamento plenamente vinculada.

No que concerne às demais alegações constantes do item Mérito, também repetidas em sede de preliminar e que dizem respeito à pretensa ausência de

demonstração do cálculo do adicional de risco de vida, devo tecer as considerações a seguir.

A convicção da autoridade julgadora advém, no processo administrativo fiscal, dos elementos probatórios carreados pela fazenda e pelo próprio impugnante. Daí a necessidade de se comprovarem os fatos deduzidos.

Com relação ao ônus probatório, é do escólio de Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez López:

No processo administrativo fiscal federal, tem-se como regra que aquele que alega algum fato é quem deve provar. Então o ônus da prova recai a quem dela se aproveita. Assim, se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá de provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência de fatores excludentes. (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2002, p. 207).

Ainda o art. 36 da Lei 9.784/99 determina que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução.

O art. 333 do Código de Processo Civil (Lei 5.869, de 1973) ainda em vigor, estatui que o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Exatamente dentro deste contexto é que à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte e ao contribuinte incumbe provar os fatos impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou de sua extinção e os requisitos constitutivos de uma isenção ou outro benefício tributário.

O Auditor Fiscal lançou os valores do ADICIONAL DE RISCO DE VIDA constantes dos resumos das folhas de pagamento, apresentados pela própria Autuada, no curso da ação fiscal.

A Impugnante, em sede de defesa, alega que o cálculo destes valores deveria ser demonstrado pelo Auditor. Ora, como o cálculo e a totalização do Adicional foi feito pela própria Autuada, eventuais equívocos devem, portanto, ser demonstrados com a apresentação de documentos hábeis a comprovar as alegações, tais como: folhas de pagamento analíticas e escrita contábil.

No Processo Administrativo Fiscal, a impugnação deve vir acompanhada da prova documental das alegações. O art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve

ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Art. 16

(...)

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

A preclusão temporal para a apresentação de provas foi ressalvada apenas nas situações previstas nas alíneas do § 4º acima transcritas.

Compulsando-se os autos, constata-se que não foram apresentadas provas de eventuais equívocos no cálculo do ADICIONAL DE RISCO DE VIDA. Logo, ficam refutadas todos os questionamentos acerca da pretensa ausência de demonstração do cálculo do Adicional lançado.

Ausência de compensação com os valores retidos.

Aduz a Impugnante que teria sido necessário que a d. fiscalização apontasse, discriminadamente os dados e informações extraídos dos documentos fiscais da empresa que teriam sido examinados e que constituiriam o fundamento da autuação, o porquê de aquelas retenções destacadas nas Notas Fiscais/Faturas e retidas pelos tomadores, não terem sido devidamente compensadas e/ou aproveitadas, quando da determinação do quantum dos lançamentos ora impugnados.

O valores lançados do ADICIONAL DE RISCO DE VIDA não foram considerados pela Autuada como passíveis de tributação, logo, consiste em um débito suplementar, não declarado em GFIP.

A compensação dos valores retidos rege-se pelos dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 900, de 31/12/2008 e pela Instrução Normativa nº 1.300, de 20 de novembro de 2012:

IN nº 900/2008

Art. 48. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, poderá compensar o valor retido quando do recolhimento das contribuições previdenciárias, inclusive as devidas em decorrência do décimo terceiro salário, desde que a retenção esteja:

I - declarada em GFIP na competência da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços; e

II - destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços ou que a contratante tenha efetuado o recolhimento desse valor.

§ 1º A compensação da retenção somente poderá ser efetuada com as contribuições previdenciárias, não podendo absorver contribuições destinadas a outras entidades ou fundos, as quais deverão ser recolhidas integralmente pelo sujeito passivo.

IN nº 1300/2011

Art. 17. A empresa prestadora de serviços que sofreu retenção de contribuições previdenciárias no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, que não optar pela compensação dos valores retidos, na forma do art. 60, ou, se após a compensação, restar saldo em seu favor, poderá requerer a restituição do valor não compensado, desde que a retenção esteja destacada na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e declarada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

Parágrafo único. Na falta de destaque do valor da retenção na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, a empresa contratada poderá receber a restituição pleiteada somente se comprovar o recolhimento do valor retido pela empresa contratante.

A partir da vigência destas Instruções Normativas, a empresa somente pode compensar os valores retidos que estiverem declarados em GFIP.

Assim, os valores de 11% retidos pelos tomadores, destacados em notas fiscais de serviços e ainda declarados em GFIP, já foram objeto de compensação por parte da Impugnante nas próprias competências de regência, abatendo-se os valores de contribuições sociais previdenciárias devidas e também declarados em GFIP. O próprio Sistema SEFIP/GFIP está programado para fazer o aproveitamento dos valores retidos na própria competência com os valores devidos. Ainda, eventuais saldos podem ser compensados em outras competências ou podem ser objeto de pedido de restituição.

Logo, não há falar em aproveitamento de eventuais diferenças de retenção de 11% de um débito suplementar que não foi declarado em GFIP.

Da multa de ofício. Caráter vinculado.

A Impugnante pede o cancelamento das multas aplicadas nos Autos de Infração, demonstrada sua improcedência. Caso não cancelada a multa, requer seja a mesma

relevada, provada a improcedência da autuação, e a inexistência dos fatos que lhe serviram de fundamento.

Tais pedidos não serão acolhidos.

Inicialmente, cumpre ressaltar que, para estes autos, não foram lavradas multas por descumprimento de obrigação acessória.

Cumpre destacar que, o lançamento é o ato administrativo vinculado que promove a apuração do valor devido a título de tributo, apurando-se a base de cálculo, aplicando-se a alíquota correspondente na legislação, conforme as peculiaridades de cada fato gerador. Dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, in verbis:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Trata-se de um poder-dever, portanto, à autoridade administrativa não é dado decidir sobre a conveniência ou a oportunidade da constituição do crédito tributário. Sua conduta, como de resto a de qualquer outro servidor, está pautada pelo princípio da indisponibilidade do interesse público. Exatamente por isso, a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória.

Verifica-se que a Impugnante deixou de incluir como parcela integrante do Salário de Contribuição o Adicional de Risco de Vida. Tal parcela não foi declarada em GFIP nem tampouco recolhida. E, conforme explicitado, nos autos, o fundamento legal da exigência da multa foi a Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 35-A (combinado com o art. 44, inciso I da Lei n. 9.430, de 27.12.96), com a redação da MP nº 449 de 04.12.2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27.05.2009.

Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35-A, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Destarte, uma vez regularmente constituído o crédito, através de lançamento de ofício, reputo como correta a aplicação da multa de ofício aplicada.

Quanto ao pedido de relevação da multa de ofício também não será atendido por falta de previsão legal.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Andressa Pegoraro Tomazela