



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720479/2015-17
ACÓRDÃO	2201-012.744 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VOTORANTIMINDUSTRIALS.A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SUMULA CARF 99.

No caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, diante da existência de pagamento, deve incidir a regra do art. 150, §4º, do CTN

CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. DESCRIÇÃO DOS FATOS.

Sendo os lançamentos com origem nos documentos contábeis, com motivo e motivação dos fatos, permitindo, ainda, o contraditório e a ampla defesa, até mesmo para os segurados não nominalmente indicados, não se cogita em falta de descrição clara e precisa dos levantamentos.

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CURSOS E BOLSAS DE ESTUDO. TRANSPORTE. LOCOMOÇÃO E REFEIÇÃO. CARTÕES CORPORATIVOS. SERVIÇOS MÉDICOS. ALUGUEL DE AERONAVES.

Para efeitos previdenciários, e conforme o texto constitucional, as verbas de incidência não se restringem à pura e à simples prestação dos serviços, engloba todas as verbas recebidas em razão do trabalho.

De acordo com a lei vigente à época dos fatos geradores, apenas os cursos voltados para a educação básica, ou necessários às atividades da empresa,

e desde que concedidos a todos, estavam inseridos nas hipóteses isentivas do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Transporte, além do já oferecido de acordo com a lei, sem conotação de ser necessário para o trabalho, deve ser considerado como um salário indireto, como um salário utilidade.

Valores pagos de locomoção e refeição, sem demonstrar que são para o trabalho externo dos empregados, não estão amparados nos conceitos de verbas indenizatórias ou ressarcitórias.

Cartões corporativos de empregados e diretores estatutários, sem critérios a corresponder a despesas para o trabalho, são salários indiretos em razão da prestação dos serviços.

Serviços médicos, à época dos fatos geradores, não oferecidos a todos, e sem a demonstração de atender às necessidades do trabalho, também são salários indiretos em razão dos serviços prestados.

Aluguel de aeronaves, sem demonstrar uso exclusivo e indispensável para o exercício do cargo / função, é mais um salário indireto.

PARTICIPAÇÃO EM LUCROS E RESULTADOS. DIRETOR NÃO EMPREGADO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. SUMULA CARF Nº 195.

Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

Os juros calculados pela Taxa Selic são aplicáveis aos créditos tributários não pagos no prazo de vencimento consoante previsão do art. 161, § 1º, do CTN, art. 13 da Lei nº 9.065/95, art. 61 da Lei nº.9.430/96 e Súmulas nº 4 e 108 do CARF.

APRESENTAÇÃO DE NOVAS ALEGAÇÕES E PROVAS. PRECLUSÃO DO DIREITO.

As alegações de defesa e as provas cabíveis devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: I) não conhecer das provas apresentadas após o recurso, por preclusão; II) dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das competências de 01/2010 a 04/2010.

Assinado Digitalmente

Cleber Ferreira Nunes Leite – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente) e de forma não presencial o conselheiro Fernando Gomes Favacho

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração, por ter a empresa deixado de informar em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP e ainda não ter recolhido contribuições incidentes sobre os pagamentos efetuados a empregados, a diretores estatutários e a pessoas físicas prestadoras de serviços eventuais.

As contribuições apuradas foram formalizadas nos Autos de Infração – Als 51.064.459-7 (contribuições sociais previdenciárias patronais) e 51.064.460-0 (contribuições sociais para Terceiros – Outras Entidades e Fundos).

A empresa apresentou impugnação às fls. 379/452 com os documentos de fls. 679/901, e ainda foi juntado o inteiro teor da peça impugnatória às fls. 935/1009, com as seguintes alegações, de acordo com o relatório do acórdão da impugnação:

DECADÊNCIA DO DIREITO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Diz que as contribuições previdenciárias têm natureza jurídica de tributos, e, com isso, as regras gerais não são as da Lei nº 8.212, de 1991, mas as do Código Tributário Nacional – CTN, conforme reconhecido pelo art. 443 da Instrução Normativa RFB 971/2009.

O artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que confiava à autoridade fiscal o prazo de dez anos para constituir o crédito tributário das contribuições previdenciárias, foi declarado inconstitucional pela Súmula Vinculante nº 08.

A autoridade fiscal, nos termos do §4º do artigo 150 do CTN, tem o prazo de 05 (cinco anos), contado do fato imponible, para glosar ou homologar a antecipação

das contribuições sociais previdenciárias apuradas pelo contribuinte, sendo que, superado o prazo, extingue-se definitivamente o crédito tributário.

O artigo 43, §2º, da Lei 8.212, com a redação dada pela Lei 11.941/2009, considera ocorrido o fato gerador das contribuições previdenciárias na data da prestação do serviço, iniciando-se a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

Traz a Súmula CARF nº 99 que enuncia que, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no artigo 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 induída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa à rubrica especificamente exigida no auto de infração.

A impugnante recolheu as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados e aos contribuintes individuais prestadores de serviços em todas as competências do exercício fiscal de 2010, conforme as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social – GFIP e as Guias da Previdência Social – GPS (Doc. 03).

Assim, e isso sendo noticiado no Relatório Fiscal, na medida em que a empresa não teria recolhido integralmente as contribuições devidas, deve-se ser aplicado o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.

Apresenta decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça - STJ que pacificou o entendimento segundo o qual ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, segundo estabelece o § 4º do artigo 150 do CTN.

Com isso, e considerando a ciência dos autos de infração em 29/05/2015, entende pela decadência dos créditos tributários relativos ao período de 01/2010 a 05/2010.

AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS

Trata da forma para legitimar o procedimento de tal modo que se exige do auto de infração a pormenorização, a fundamentação, e a descrição de todos os elementos necessários e observados à incidência da norma jurídica, conforme expressamente dispõe o inciso II do artigo 50 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Isso também é o previsto no artigo 142 do CTN, mas não observado pela fiscalização quando da constituição do ato administrativo ora impugnado.

Na situação, os autos de infração teriam sido constituídos à revelia de uma fundamentação clara e precisa, prejudicando o devido processo legal administrativo.

A postura adotada pela administração impede a defesa da impugnante, pois o fato a ser comprovado restou omitido no ato administrativo, ou generalizado de tal forma a torná-lo imperceptível ou ambíguo.

A fiscalização arrogou a obrigação sem justificar a imputação, ficando a impugnante privada do contraditório por desconhecer o que deve ser provado.

As ponderações trazidas nos autos de infração não passam de conjecturas, porque deixaram de pormenorizar a relação descrevendo precisamente o fato que motivaria a incidência dos débitos de contribuições sociais.

A auditoria da Receita Federal negligenciou o nome dos empregados e dos contribuintes individuais que receberam as verbas objeto do lançamento fiscal, deixando ainda de especificar a natureza do valor; a origem do dever; a periodicidade do pagamento; e a expectativa de reiteração.

Deveria o Auditor Fiscal ter aferido a relação em si, colhendo dados reais para modelar o suposto fato jurídico tributário, de forma a permitir à impugnante, ante o inconformismo, contraditar a decisão, provando a inexistência do fato declarado.

No caso, o ato administrativo cerceia as franquias constitucionais e legais do contraditório e da ampla defesa asseguradas à impugnante, pois, sem conhecer a imputação, não dispõe de meios para promover a contestação.

A nulidade gerada pela deficiência constatada não é formal, mas material, uma vez que implica em prejuízo substancial ao ato.

A ausência de descrição pormenorizada do fato imponível nulifica o ato tornando-o inexistente desde a sua gênese.

Ressalta que essa é a corrente do Conselho de Contribuintes, que já anulou por vício material lançamentos que não observaram a descrição minuciosa do fato imponível.

Requer a nulidade material dos autos de infração ante a inobservância de requisito essencial à validade do ato administrativo de lançamento, consistente na descrição pormenorizada dos fatos imponíveis, ou, alternativamente, a nulidade por vício formal.

NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE IMPORTÂNCIAS NÃO DESTINADAS À CONTRAPRESTAÇÃO DO TRABALHO

Conforme o artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, a hipótese de incidência da contribuição previdenciária é o ato de pagar ou creditar remuneração a segurado obrigatório do Regime Geral da Previdência Social em contraprestação ao trabalho.

O conceito de remuneração, diferentemente da definição de rendimentos do trabalho, é legal, e está previsto nos arts. 457 e 458 da Consolidação das Leis do Trabalho.

O inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991 não pormenoriza as parcelas remuneratórias passíveis de tributação - salário, gorjeta, ganhos sob a forma de utilidades, bem como outras espécies de remuneração compreendem o predicado da incidência, sendo que o único pressuposto à tipificação é que a parcela remuneratória destine-se a retribuir o trabalho.

Importâncias pagas ou creditadas a pessoas físicas, não obstante habituais, que não venham a caracterizar-se como remuneração ou não se destinem a retribuir o trabalho não integram o complemento da hipótese, não ensejando, portanto, a incidência tributária.

O Supremo Tribunal Federal – STF declarou inconstitucional o inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787, de 1989, determinando que os valores pagos a autônomos, avulsos e empresários não constituíam salário, o que o entendimento é que não se pode aceitar outra conotação à expressão remuneração, senão aquela conferida pela CLT.

Os valores pagos ou creditados pela impugnante a título gratificação por liberalidade, gratificação a diretores estatutários, estacionamento, cursos e bolsas de estudos, transporte de funcionários, despesas de locomoção / refeição, cartão corporativo, telefones celulares, serviços médicos e ambulatoriais, combustíveis e lubrificantes, aluguel de aeronaves não se amoldam ao conceito legal de remuneração, tampouco objetivam retribuir o trabalho prestado pelos beneficiários dos programas.

Em síntese, os autos de infração devem ser anulados, posto que pretendem tributar importâncias expressamente desoneradas pelo inciso I do artigo 22 da Lei nº 8.212/91.

ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE GANHOS EVENTUAIS E ABONOS DESVINCULADOS DO SALÁRIO

O § 2º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 é típica norma de isenção tributária, prevendo que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

O referido parágrafo taxa as hipóteses de incidência da isenção tributária na contribuição social dos segurados do RGPS, excluindo do salário de contribuição os fatos descritos nos incisos e alíneas.

A maioria das hipóteses enunciadas pelo § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 não servem, no entanto, às contribuições previdenciárias das empresas, uma vez que descrevem situações adequadas a não-incidência.

Seriam redundâncias legais, que descrevem situações jurídicas que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias das empresas, porquanto não se classificam como remunerações do trabalho prestado.

Dentre as poucas hipóteses de isenção enunciadas pelo § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, pode-se restringir ao descrito no item 7 da alínea “e”.

Essa regra de isenção tem duas hipóteses, com consequente desoneração tributária: i) pagar ou creditar ganhos eventuais; ii) pagar ou creditar abonos expressamente desvinculados do salário.

Em ambos os casos o resultado será a exclusão do valor pago ou creditado da base de cálculo do tributo. A desoneração não decorre do processo de não-incidência. A incidência, pelo contrário, é requisito a exclusão do crédito tributário.

A eventualidade na remuneração exclui o valor pago da base de cálculo do tributo sem que o valor deixe de ser caracterizado juridicamente como remuneração.

A eventualidade é termo antagônico à habitualidade; algo que acontece sem expectativa de reiteração e sem periodicidade, ou seja, sem hábito.

Não há dado legal objetivo para definir a habitualidade.

Adotando-se os parâmetros jurisprudenciais mais conservadores, entende-se que a primeira característica presente no hábito é a expectativa de acontecimentos.

Deve-se conhecer de antemão que o fato habitual se reiterará. A surpresa no acontecimento descaracteriza o hábito pela fortuidade do fenômeno.

Além da expectativa, do prévio conhecimento da repetição, a configuração do hábito está condicionada à periodicidade.

A reiteração deve ser cíclica, com espaços temporais proporcionalmente uniformes capazes de permitir a aferição antecipada do tempo do acontecimento previsto.

Ausente esses pressupostos, resta configurada a eventualidade, conforme jurisprudência administrativa, citada à fl. 20 da peça de defesa.

A outra hipótese de isenção é de pagar ou creditar abonos desvinculados do salário, que, segundo Amauri Mascaro Nascimento, significa adiantamento em dinheiro, ou, em sentido jurídico, antecipação salarial.

Os abonos desvinculados do salário seriam, assim, meras antecipações de dinheiro sem qualquer viés remuneratório.

Na situação, ainda que se entenda que as importâncias au tuadas sejam uma espécie de remuneração que retribuiu o trabalho, a autuação deve ser anulada, uma vez que a desoneração dos ganhos eventuais (não habituais) decorre da isenção enunciada na alínea “e” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

LANÇAMENTOS FISCAIS VALORES PAGOS DE GRATIFICAÇÕES POR LIBERALIDADE AOS EMPREGADOS

A fiscalização não se desincumbiu do ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias lançadas, porque se valeu de presunção ilegal e inconstitucional de que os valores pagos a título de gratificação por liberalidade correspondiam a prêmio/bônus devidos aos participantes do Projeto Siga, desenvolvido por outro empregador, de acordo com a extração de informações de uma única Reclamatória Trabalhista, e contra a VOTORANTIM CIMENTOS LTDA. e não contra a VOTORANTIM INDUSTRIAL S.A., ora impugnante, e na condição de segunda reclamada.

Diz que a impugnante não omitiu ou negligenciou nenhum documento ou informação reputados interessantes ao deslinde do procedimento fiscal.

Todos os elementos solicitados foram apresentados tempestivamente pela impugnante, sobretudo aqueles relacionados às remunerações dos empregados e contribuintes individuais prestadores de serviços.

Essa situação permitiria ao auditor fiscal aferir com precisão a eventual ocorrência do fato jurídico tributário, vez que conhecia a política de remuneração praticada pela impugnante, os eventos das folhas de pagamento e as bases de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros.

Entretanto, a fiscalização presumiu, a partir dos dados colhidos em única reclamação trabalhista, que a gratificação por liberalidade correspondia a prêmio/bônus, e que se destinavam, por sua vez, à contraprestação do trabalho.

A despeito da empresa ter comprovado que a gratificação por liberalidade não objetivava a remuneração do trabalho, pois dissociadas da produtividade, do cumprimento de metas, performance ou lucro, a fiscalização entendeu, independentemente das características ontológicas que cercavam os pagamentos aos empregados, que eles integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias “na medida em que no mundo corporativo cada centavo pago ao trabalhador é decorrência direta de seu desempenho e contribuição para que a empresa obtenha sucesso no seu ramo de atividade econômica”.

Com essa interpretação, qualquer importância paga ao trabalhador seria em decorrência direta de seu desempenho, o que todos os valores pagos, devidos ou creditados aos empregados seriam caracterizados como remuneração habitual destinada a retribuir o trabalho, e, assim, base de cálculo das contribuições previdenciárias da empresa.

A impugnante pagou gratificações por liberalidade, mediante solicitação

(sem pré-ajuste, sem o dever jurídico), não se podendo, portanto, cogitar de obrigatoriedade, que seria inerente às remunerações destinadas à retribuição do trabalho.

Com isso, os valores pagos, devidos ou creditados a título de gratificação por liberalidade não se adequam a hipótese de incidência do art. 22, inciso I, da Lei 8.212/91, e aos enunciados dos arts. 457 e 458 da CLT, vez que não objetivavam retribuir o trabalho que impôs ao trabalhador como segurado obrigatório do RGPS, e bem assim não se caracterizam como espécie de remuneração.

O pagamento não estava vinculado a qualquer acontecimento atrelado à relação laboral ou fonte normativa, sendo que a motivação decorria única e exclusivamente da vontade dirigida do empregador, demonstrando a inexistência de expectativa no acontecimento

(sem habitualidade, de maneira eventual).

Também não houve periodicidade, vez que não ocorreu reiteração cíclica com espaços temporais uniformes.

Apenas um empregado foi beneficiado mais de uma vez pela gratificação por liberalidade, os demais receberam a gratificação em somente uma oportunidade.

A Orientação Normativa MPAS/SPS nº 8, de 21 de março de 1997, em seu item 13.5, alínea "t", determina que não integram o salário de contribuição as gratificações eventuais concedidas por liberalidade da empresa.

As importâncias pagas a esse título também não foram uniformes; não se observou nenhuma condição previamente estabelecida ou critério objetivo para a fixação dos valores pagos, os quais permitissem relacioná-los à objetividade indissociável dos pagamentos habituais e ajustados.

A impugnante, na peça de defesa, elabora tabela e gráfico para demonstrar a inexistência de critérios objetivos e valores uniformes:

(...)

Traz jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 1ª Região no sentido de que as gratificações concedidas pelo empregador ao empregado por mera liberalidade, sem o caráter de habitualidade, não têm incidência de contribuições previdenciárias, não integrando o salário-de-contribuição.

Comenta que aquele Tribunal entendeu que o pagamento durante cinco meses consecutivos no ano de 1995, e, no ano seguinte, por mais três meses consecutivos, revela a natureza eventual dos pagamentos.

Na situação, não se fala em pagamentos reiterados. Há a eventualidade, uma vez que somente um empregado fora contemplado mais de uma vez pela gratificação.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região também firmou no sentido de que as gratificações por liberalidades eventuais não estariam a integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Às fls. 27/28 da peça defesa, escreve jurisprudência do referido Tribunal.

Assim, requer a anulação do lançamento de ofício que constituiu créditos de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de gratificação por liberalidade.

VALORES PAGOS DE GRATIFICAÇÕES AOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS

Da mesma forma da gratificação por liberalidade paga aos empregados, houve pagamentos aos diretores estatutários a título de gratificações eventuais, desvinculadas da remuneração, e em apenas duas competências do exercício fiscal de 2010:

(...)

Não obstante essas competências estarem fulminadas pela decadência, tem que a fiscalização se apreendeu à forma para atribuir, de maneira arbitrária, natureza jurídica remuneratória e habitual aos valores pagos de gratificação, a despeito de ter considerado tais importâncias como PLR.

Comenta que o significado da eventualidade partiu da retórica de que o pagamento realizado mais de uma vez no ano calendário seria habitual.

No entanto, a eventualidade, em seu sentido mais nudo, significa aquilo que é eventual, ou seja, incerto, contingente e casuísta (submetido ao acaso).

Possuía, no período fiscalizado, apenas três diretores estatutários.

Dois foram contemplados pela gratificação em apenas duas oportunidades, enquanto um recebeu gratificação única.

Não houve reiteração dos pagamentos, tampouco pré-ajuste que pudesse ensejar expectativa de repetição, na medida em que concedidos por mera liberalidade.

Reitera que a jurisprudência dos TRF's pacificou-se no sentido de que as gratificações concedidas pelo empregador ao empregado por mera liberalidade, sem o caráter de habitualidade, não incidem contribuições, não integrando o salário de contribuição.

Ainda repete o contido no item 13.5, alínea “t”, da Orientação Normativa MPAS/SPS nº 8, de 21 de março de 1997.

Ainda que as gratificações aos diretores se caracterizassem como PLR, como compreendeu o Auditor Fiscal, as importâncias pagas não integrariam a base de cálculo das contribuições previdenciárias, porque a PLR, na forma definida pelo inciso XI do artigo 7º da Constituição e na Lei nº 10.101/2000, não se caracteriza como remuneração, inviabilizando a subsunção à hipótese de incidência prevista no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Isso porque os valores pagos a título de PLR não se amoldam ao conceito legal de remuneração, e tampouco objetivam retribuir o trabalho prestado pelos empregados.

Ao constitucionalizar a PLR, o inciso XI do artigo 7º o desvinculou da remuneração, tratando-o como fenômeno jurídico específico e descaracterizando-

o como fato gerador e base-de-cálculo da contribuição previdenciária, independentemente da isenção.

Esse enunciado foi reiterado no artigo 3º da Lei nº 10.101, de 2000, que peremptoriamente desvinculou a PLR da remuneração, ou não tratou esse ganho como forma de substituição ou complementação daquela retribuição.

Comenta que a PLR não objetiva retribuir o trabalho, mas socializar os lucros ou resultados da empresa, permitindo a integração entre o capital e o trabalho como incentivo à produtividade.

A PLR, portanto, não é paga ou creditada em contraprestação ao trabalho, mas, exclusivamente, quando a empresa atinge determinado resultado ou lucro.

A PLR independe do trabalho, porque o resultado ou lucro da empresa pode ser atingido por outros fatores senão o trabalho de seus empregados.

A fiscalização, ao conferir a qualidade de PLR à gratificação pagas aos diretores estatutários, não refutou a presença de nenhum requisito de validade do programa de participação nos lucros, em oposto, admitiu a sua regularidade.

A fiscalização não operou o lançamento tributário em relação aos valores pagos, devidos ou creditados a título de PLR aos empregados, ratificando a validade do plano.

A irregularidade apontada não decorreu do descumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/00, mas da suposta inelegibilidade dos diretores estatutários à PLR de que trata a referida norma jurídica.

Todavia, nada obsta que os diretores estatutários sejam beneficiados pela PLR de que trata a Lei nº 10.101/00, pois não há vedação legal, tanto na Lei nº 8.212/91 quanto na Lei nº 10.101/00, que impeça o pagamento de PLR aos estatutários.

A legislação de regência reconhece como beneficiários hipotéticos da PLR os trabalhadores *lato sensu*, independentemente da condição de estatutário ou empregado.

Cita decisão do CARF que entende ser lícito a PLR a diretores estatutários.

A fiscalização não desconstituiu a regularidade da alegada PLR paga aos diretores estatutários, pois homologou a PLR deferida aos empregados no exercício de 2010, deixando de lançar de ofício contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.

De tudo acima, requer a anulação dos autos de infração.

VALORES PAGOS DE ESTACIONAMENTO AOS EMPREGADOS

Para a apuração das contribuições previdenciárias, a fiscalização utilizou os valores lançados na conta contábil 3310.9020 - ALUGUEL DE IMÓVEIS - PF, código de levantamento ES: ESTACIONAMENTO PAGO PARA EMPREGADOS.

Ocorre que parcela substancial dos valores lançados nessa conta contábil refere-se ao pagamento de selos de estacionamento destinados exclusivamente a visitantes não empregados da impugnante, como advogados, consultores e fornecedores, os quais, por meio do selo, são isentos das despesas com estacionamento.

A discriminação dos serviços constantes das notas fiscais emitidas pela SN PARK ESTACIONAMENTO LTDA. EPP. menciona tratar-se de selo de estacionamento, especificando, inclusive, o número de horas diárias com o serviço, conforme provam as NF's

(Doc. 04), e demonstrado abaixo:

(...)

A base de cálculo aferida pelo Auditor Fiscal, no importe de R\$ 80.211,07, estaria superdimensionada, na medida em que a impugnante destinou o valor de R\$ 17.805,00 para pagamento de selos de estacionamento para visitantes, o que deveria ser subtraído da base de cálculo (hipotética) apurada no lançamento fiscal.

Superado o erro aritmético do lançamento de ofício, que impõe a nulidade da autuação fiscal, a impugnante destaca que a jurisprudência do TRF/2 se firmou no sentido de que os valores destinados ao pagamento de estacionamento não se destinam à retribuição do trabalho, mas ao reembolso de despesas, devendo ser enquadrados como ajuda de custo ou indenização de despesas, mas nunca como remuneração, eis que não acrescem ao patrimônio do trabalhador, conforme trecho da decisão da Terceira Turma (transcrito às fls. 38/39 da peça de defesa), e bem assim jurisprudência da Quarta Turma.

Não se poderia supor que os valores pagos a estacionamento de veículo se destinam a retribuir o trabalho dos empregados, o que não se conforma ao modelo prescrito no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, que se ocupa exclusivamente das remunerações destinadas a retribuir o trabalho.

Com isso, requer a nulidade do auto de infração, ou que seja deduzido do lançamento as quantias destinadas ao pagamento de selos de estacionamento a visitantes.

VALORES PAGOS DE CURSOS E BOLSAS DE ESTUDO AOS EMPREGADOS

A Lei nº 9.528/97, ao incluir a alínea "t" no § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, operou a desoneração dos valores pagos pelas empresas a título de plano educacional ou bolsa de estudo, excluindo essas importâncias da base de cálculo da contribuição social incidente sobre a folha se i) destinadas ao ensino fundamental e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; e ii) acessíveis a todos os empregados e dirigentes.

O referido dispositivo veiculou norma de isenção tributária condicionando a desoneração à observância dos requisitos legais.

Já a Lei nº 12.513/11 alterou a redação da alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

A Lei nº 12.513/11, não obstante estender a isenção aos valores destinados à educação básica dos empregados e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica, assim definidas na Lei nº 9.394/96, restringiu a eficácia dessa figura desonerativa aos planos educacionais e às bolsas de estudo, considerados individualmente, que não ultrapassem 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina, ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, prevalecendo o que for maior.

Com essa alteração normativa também restou afastada a obrigatoriedade de a empresa estender a todos os empregados e dirigentes o benefício, como requisito legal para a isenção da contribuição previdenciária, conforme entendimento firmado pela Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta DISIT/SRRF07 nº 95, de 30 de agosto de 2013.

A universalidade do plano educacional a que se referia a Lei nº 9.528/1997 não era plena, mas sim observava a possibilidade e a necessidade na eleição dos beneficiários.

Com isso, a interpretação mais coerente é a de se observar a necessidade do empregado aliada a possibilidade do empregador, e não uma extensão universal, custeando cursos não relacionados às atividades do trabalhador.

Ressalta que ao tempo da vigência da Lei nº 9.528/1997 a jurisprudência já reconhecia a não incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de bolsa de estudo pelo fato de não se destinarem à retribuição do trabalho.

O Superior Tribunal de Justiça, em época vigente da redação original da alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, manifestou-se que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado salário in natura, porquanto não retribui o trabalho e, portanto, não se classifica como remuneração.

Traz julgados da Segunda Turma do STJ que ratificam a não incidência, que não está condicionada ao cumprimento de quaisquer requisitos.

Também a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais se posicionou no sentido de que sequer as bolsas de estudo deferidas aos filhos dos empregados integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, porque: i) não se destinam a contraprestar o trabalho; e ii) não são habituais, pois a sua duração é temporária, durante o período do curso.

Requer a nulidade dos autos de infração em razão de exigir contribuições sobre importâncias que não destinam a retribuir o trabalho ou remunerar o trabalhador.

VALORES PAGOS DE TRANSPORTE DE EMPREGADOS

Comenta que a empresa não efetua o pagamento de fretamento de ônibus para empregados, mas somente para aqueles profissionais residentes em regiões não atendidas por linhas regulares de transporte coletivo de passageiros.

Não há sobreposição de benefícios. Somente aqueles empregados que não são beneficiados pelo vale-transporte podem optar pela utilização do transporte fretado, como alternativa em face da inexistência ou irregularidade do transporte urbano de passageiros.

Facilitava o acesso dos empregados ao centro da cidade de Curitiba por meio de ônibus fretado, os quais seguiam, a partir do centro, com transporte público coletivo ao estabelecimento da impugnante, localizado em região afastada da capital paranaense.

A disponibilização de transporte fretado, simultaneamente à concessão de vale-transporte, se justificava na necessidade de utilização do transporte público, visto que o transporte fretado gratuito apenas facilitava o acesso até o centro da cidade.

A impugnante cumpre integralmente o disposto no artigo 4º do Decreto nº 95.247/1987, que institui e regulamenta a concessão de vale-transporte aos trabalhadores.

Lembra que a Súmula CARF 89 prevê que a contribuição previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

Requer a nulidade dos autos de infração em razão de exigir contribuições sobre importâncias que não se destinam a retribuir o trabalho ou remunerar o trabalhador.

VALORES PAGOS DE LOCOMOÇÃO E REFEIÇÃO AOS EMPREGADOS

Diz que, para que a fiscalização confirmasse que as importâncias glosadas não integravam a base de cálculo das contribuições previdenciárias, bastaria ela ter analisado a descrição do lançamento no Razão da conta contábil.

Aduz que as despesas se referem a custos com coffee break, manutenção do restaurante na filial de Curitiba (os empregados lá lotados não recebem vale-refeição), e a pagamentos à cooperativas de táxi e refeições em reuniões.

A veracidade dos descritivos da conta contábil é constatada nas notas de despesas, recibos de táxi, e notas fiscais apresentadas à fiscalização e novamente em defesa.

Os descritivos da conta contábil 3311.6040 provam que os lançamentos se referem a despesas eventuais decorrentes de coffee break, serviços de refeitório a empregados não beneficiados por vale-refeição, serviços de táxi para

empregados em viagem e refeições com clientes em reuniões, conforme detalhamento abaixo, corroborado pelas respectivas NF's (Doc. 05).

(...)

O lançamento denominado "Refeição - Sérgio", correspondente à despesa do dia 23/04/2010, é no valor de R\$ 1.690,89, sendo que um empregado não poderia gastar essa quantia numa única refeição, o que o custo se refere a reembolso de refeição consumida em reunião de negócios.

Acresce que a eventualidade dos pagamentos também descaracterizaria os efeitos da incidência.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se consolidou no sentido de que o auxílio alimentação pago em pecúnia, se eventual, não se sujeita à incidência de contribuições previdenciárias.

Observa que esse entendimento culminou na apreciação da matéria sob o rito dos recursos repetitivos.

Requer a nulidade dos autos de infração em razão de exigir contribuições sobre importâncias que não se destinam a retribuir o trabalho ou remunerar o trabalhador, e ainda isentas diante da eventualidade.

VALORES PAGOS DE CARTÃO CORPORATIVO

A política corporativa mantida pela impugnante, ao tratar da concessão e uso do cartão corporativo, estabelece que serão elegíveis apenas presidentes, diretores, gerentes gerais e gerentes que ocupam posições "6536" e acima, mas desde que o uso do cartão seja imprescindível para o desempenho da função, de acordo com o tópico "4" da política interna.

Diferentemente da auditoria fiscal, a política corporativa definia critérios rigorosos para a utilização do cartão corporativo, vinculando-os à essencialidade da despesa, à execução das tarefas desenvolvidas pelo empregado ou pelo contribuinte individual.

Não havia discricionariedade na concessão e uso do cartão corporativo.

A política interna definia critérios objetivos para a utilização do cartão, atribuindo ao empregado ou contribuinte individual o dever de prestar conta mensalmente de todas as despesas da fatura, anexando notas fiscais com justificativas, bem como ressarcir a empresa na falta de documentos comprobatórios da despesa.

O cartão corporativo era indispensável aos ocupantes de cargos diretivos para a realização de viagens nacionais e internacionais, sob pena de a política de reembolsos comprometer parcela substancial das remunerações pagas a esses trabalhadores.

Objetivando comprovar que os gastos efetuados com o cartão corporativo mantinham estreita relação com as atividades empresariais, a empresa apresentou à fiscalização cópias das faturas relativas ao exercício fiscal de 2010,

que indicavam, dentre outros dados, os estabelecimentos nos quais foram utilizados os cartões e a localidade (Doc. 06).

Reportando às faturas, diz que seus empregados visitavam diversas cidades do país e do exterior com a finalidade de representá-la.

Como exemplo, reporta à viagem do Diretor Corporativo de TI, do Gerente Geral de Infraestrutura e do Gerente Geral de Sistemas para participar de evento na Microsoft, nos Estados Unidos.

O turismo de negócios é um dos mais importantes do país, sobretudo nas cidades visitadas pelos empregados que utilizavam os cartões corporativos.

Os comprovantes de despesas apresentados, e também em defesa, atestam que elas foram realizadas a serviço da empresa impugnante, não havendo que se cogitar acerca da integração ao salário-de-contribuição.

O detalhamento das despesas, igualmente, comprova os gastos em hotéis, em restaurantes, postos de combustíveis, e passagens, originadas nos deslocamentos a trabalho realizados pelos empregados da impugnante.

Cita a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio Janeiro, que, em situação semelhante, entendeu que não configuram benefícios indiretos a sócios ou a gerentes despesas pagas pela pessoa jurídica, por meio de cartão de crédito corporativo usado por essas pessoas físicas, quando tais gastos se vinculam às atividades profissionais da empresa e não a gastos pessoais desses usuários.

A fiscalização apurou a base de cálculo das contribuições previdenciárias a partir de informações obtidas nas notas fiscais/faturas dos cartões de crédito, e ainda na conta contábil destinada aos lançamentos das correspondentes despesas.

O CARF reconhece que a referida prática implica na utilização da aferição indireta (arbitramento da base de cálculo), porque essa documentação não se reveste da fonte direta e adequada à obtenção dos salários, importando, com isso, na nulidade do lançamento, que não se reveste da devida fundamentação legal de arbitramento.

Requer a nulidade dos autos de infração em razão de exigir contribuições sobre importâncias que não se destinam a retribuir o trabalho, ou a remunerar o trabalhador, e ainda isentas diante da eventualidade.

VALORES PAGOS DE TELEFONES CELULARES

A impugnante mantém política corporativa de concessão e de utilização de aparelhos móveis (celulares, modems e smartphones) estabelecendo diretrizes para a concessão e uso dos equipamentos, utilizados pelos empregados no exercício da função (Doc. 08).

A diretriz exposta no item "3" da política apresentada à fiscalização prevê que os aparelhos e/ou serviços de telefonia móvel serão cedidos pela impugnante

somente aos empregados que necessitem dessa ferramenta para desenvolvimento de seu trabalho.

Diz que todos os aparelhos e linhas disponibilizados pela impugnante são controlados e auditados eletronicamente por um sistema de gestão corporativo, que visa checar se os valores cobrados estão de acordo com o contrato, sendo que o usuário é responsável por identificar as ligações indevidas, autorizando o desconto em folha de pagamento, conforme item "6" da política interna.

Comenta, ainda, que as concessões de aparelho e/ou serviços de telefonia, modem e smartphone são de responsabilidade e uso exclusivo do funcionário, e não podem ser emprestados, vendidos, alugados ou transacionados de qualquer forma.

Dentre as responsabilidades, o item "8" da política enuncia que o usuário será o primeiro responsável pela verificação de suas contas e eventual ressarcimento em caso de uso particular, sob pena de cancelamento da concessão do aparelho e/ou do serviço de telefonia, modem e smartphone.

Fala que os telefones celulares utilizados pelos empregados e contribuintes individuais da impugnante são instrumentos de trabalho, e não remuneração pelo trabalho.

Diz que a amplitude e a complexidade do objeto social da empresa exigem o uso intensivo de meios de comunicação ágeis, sendo indispensável à execução das tarefas a comunicação por voz, notadamente entre os membros das equipes e dos grupos de trabalho.

Segundo a jurisprudência do CARF, se o instrumento ou o equipamento é fornecido e utilizado para o trabalho, os seus valores não devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

No mesmo sentido é a jurisprudência do TRF/3, que desonera os valores pagos a título de telefonia celular de propriedade da empresa.

A impugnante comprovou que as despesas com a telefonia celular estão totalmente associadas às atividades empresariais desenvolvidas na Companhia.

A citada prova, diferentemente da fiscalização quer crer, não pressupõe a escuta telefônica, de forma que a se possa investigar o conteúdo das ligações realizadas.

A política interna, aliada às práticas de governança corporativa, satisfaz a exigência, na medida em que a definição dos elegíveis à concessão e ao uso de telefone celular dá a partir da necessidade do cargo, conferindo ao equipamento a natureza de utilidade.

Requer a nulidade dos autos de infração em razão de exigir contribuições sobre importâncias que não se destinam a retribuir o trabalho ou remunerar o trabalhador, e ainda isentas diante da eventualidade.

VALORES PAGOS DE SERVIÇOS MÉDICOS E AMBULATORIAIS

O empregador pode oferecer serviços médicos, odontológicos e similares aos seus empregados e dirigentes. Nessa missão, atua o empregador, paralelamente ao Estado, no desenvolvimento e na expansão das ações de Seguridade Social.

Até 1964, a assistência médica previdenciária era prestada, principalmente, pela rede de serviços próprios dos Institutos de Aposentadorias e Pensões – IAPS.

Na década de 1970, o Instituto Nacional de Previdência Social – INPS editou normas específicas incentivando as empresas a realizarem convênios com entidades particulares ou a manterem serviços próprios com a finalidade de prestação de assistência médica aos seus empregados.

Em 1992, a Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social, por meio do Parecer MPS/G/ 107, de 14 de setembro de 1992, declarou que os valores despendidos pelo empregador a título de assistência médica aos empregados e dependentes não integram o salário de contribuição, dada a inexorável natureza assistencial do benefício.

O benefício não se traduz em remuneração paga ou creditada a qualquer título, sobretudo porque as prestações de natureza assistencial espancam à retributividade e à comutatividade inerentes ao salário.

Ainda que as despesas se qualificassem como remuneração ou ganho para o empregado, a sua integração à base de cálculo estaria condicionada à utilização, ostensiva e reiterada, do serviço sanitário posto à disposição, sob pena da eventualidade descaracterizar a natureza remuneratória (item 7 da alínea “e” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91).

De acordo com o artigo 42 da Lei Complementar nº 73/93, os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.

Também reporta ao Parecer nº 6, de 6 de outubro de 2006, e conduzi que não houve revogação, expressa ou tácita, do Parecer MPS/G/ 107, de 14 de setembro de 1992.

Com isso, a natureza vinculante do Parecer MPS/CJ/ 107, de 14/09/1992, impõe reconhecer que os benefícios de natureza sanitária e assistencial não se caracterizam como remuneração, porque não se destinam a remunerar o trabalho.

Mesmo que fosse remuneração, a eventualidade na utilização dos serviços, a ausência de pecuniariedade e a proximidade entre a forma de proteção com aquela assegurada pela Previdência Social, caracterizariam as vantagens como isentas de tributação.

Entendeu a fiscalização que os gastos na área de saúde destinados apenas a empregados graduados, lançados na conta de nº 3310.4120 - SERVIÇOS MÉDICOS, integram o salário de contribuição.

Entretanto, mesmo que o custeio de check up aos empregados de cargos diretivos importasse na concessão de planos diferenciados, isso não impediria a incidência da regra de isenção prevista no artigo 28, § 9º, alínea "q", da Lei nº 8.212/1991.

Reporta à decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A concessão de planos diferenciados, desde que mantida a uniformidade em grupos homogêneos, é perfeitamente lícita.

As características do plano devem ser adequadas à situação econômica e à contingencial do profissional, pois esse aspecto confere isonomia aos sujeitos protegidos.

O Auditor Fiscal constituiu crédito tributário em relação ao programa de qualidade de vida "pista certa", ginástica laboral e exames realizados pelo médico do trabalho da impugnante, que são oferecidos a todos os empregados.

Esses não poderiam ser interpretados como remuneração, de acordo com o abaixo exemplificado e comprovado pelas NF's coligidas na impugnação (Doc. 09).

(...)

Com isso, ao contrário da fiscalização, os lançamentos realizados na conta contábil de nº 3310.4120 não totalizam R\$ 127.301,42, mas sim o valor total de R\$ 64.440,13, devendo ser anulado o lançamento.

Requer a nulidade dos autos de infração em razão de exigir contribuições sobre importâncias que não se destinam a retribuir o trabalho, ou a remunerar o trabalhador, e ainda isentas diante da eventualidade.

VALORES PAGOS A TÍTULO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

Os valores pagos pela impugnante a título de combustíveis e lubrificantes caracterizam-se como ajuda de custo, e que se destinam a indenizar o empregado que suportou despesas extraordinárias decorrentes do trabalho.

Comenta que a natureza indenizatória da ajuda de custo é inexorável, pois essas importâncias não objetivam retribuir o trabalho, mas auxiliar na sua prática.

Além de não estar contemplada na competência tributária e na hipótese de incidência, as ajudas de custo são isentas, uma vez que eventuais e expressamente previstas na alínea "g" ou "b" (sic) do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

A jurisprudência do CARF, em torno da ajuda de custo e do reembolso de combustível, é no sentido de que as despesas com veículo de propriedade do empregado têm natureza jurídica indenizatória, e não salarial, principalmente

quando o valor se prestar a cobrir as despesas de consumo e com a depreciação do carro, conforme julgado da Segunda Seção.

O Superior Tribunal de Justiça reconheceu que os gastos com combustível despendidos pelos funcionários na realização de serviços externos ostentam natureza jurídica indenizatória, o que afasta a incidência de contribuições previdenciárias.

No mesmo sentido é a jurisprudência do TRF/3.

Requer a nulidade dos autos de infração em razão de exigir contribuições sobre importâncias que não se destinam a retribuir o trabalho ou remunerar o trabalhador, e ainda isentas diante da eventualidade.

VALORES PAGOS DE ALUGUEL DE AERONAVES

A fiscalização não fundamentou o lançamento, considerando simplesmente que os equipamentos locados caracterizavam-se salário in natura, sem qualquer fundamento fático ou jurídico que amparasse essa conclusão.

A fiscalização deduziu que os empregados e os contribuintes individuais utilizavam as aeronaves locadas única e exclusivamente para deslocamentos pessoais, glosando a integridade dos valores pagos a esse título.

Conforme os planos de voo, apenas os empregados utilizaram as aeronaves locadas, sendo que nunca viajavam sozinhos, estavam acompanhados por diretor ou gerente da Companhia. (Doc. 10).

Se a impugnante obteve os planos de voo das aeronaves locadas, é porque havia controle de utilização e de vínculo com as atividades dos empregados que as utilizaram.

Em nenhuma hipótese, a não ser essa, um documento que interessa apenas ao locador do equipamento e à ANAC seria disponibilizado à impugnante.

A locação do bem pela impugnante ocorria mediante pagamento de valor mensal fixo, independentemente de uso.

Havendo ou não utilização da aeronave, a impugnante suportava o custo mensal fixo de R\$ 362.800,00, referente à manutenção e revisão do equipamento, hangaragem em aeroporto e eventuais viagens realizadas.

Nenhum familiar ou amigo de empregado utilizou o serviço de locação de aeronave, o que torna inexorável a conclusão de que as viagens não eram realizadas para lazer, férias ou outra atividade dissociada do trabalho.

Não houve uso particular das aeronaves locadas pela impugnante.

A utilização ocorreu no trabalho, caracterizando-se como utilidade.

Requer a nulidade dos autos de infração em razão de exigir contribuições sobre importâncias que não se destinam a retribuir o trabalho ou remunerar o trabalhador, e ainda isentas diante da eventualidade.

APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Caso não seja cancelado o crédito tributário, deve-se, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Transcreve julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais por meio do qual se decidiu cancelar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada carece de base legal, uma vez que o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado.

Os débitos a que se refere o § 3º são decorrentes de tributos e contribuições mencionados no caput, não podendo ser confundidos com as multas (penalidades), porque têm causas diversas, conforme dispõe o artigo 3º do CTN.

Ao utilizar a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, a Lei nº 9.430/1996 somente pode estar se referindo a débitos não lançados, visto que normatiza a incidência da multa de mora sobre estes, sendo ilógico entender que ali se contém a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Corroborando o entendimento, o § único do art. 43, da Lei nº 9.430/1996, prevê a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente.

Então, a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” não contempla a multa de ofício, porque, do contrário, não haveria necessidade da existência do § único, do artigo 43, da Lei nº 9.430/96.

A legislação ordinária autoriza a incidência de juros de mora apenas sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada.

Ao analisar conjuntamente os artigos 161, 139 e 113, do CTN, verifica-se que o próprio CTN não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo.

O artigo 161 do CTN autoriza a incidência de juros sobre o “crédito não integralmente pago no vencimento”.

O artigo 139 do CTN defini crédito como “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

O artigo 113 do CTN dispõe sobre a obrigação tributária.

A expressão “penalidade pecuniária” do § 1º é a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória, que se converte em obrigação principal nos termos do § 3º, não podendo ser interpretada como penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago.

Caso a multa de ofício estivesse incluída na expressão “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido artigo de que o crédito deve ser exigido “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

A conclusão é a de que o Código Tributário Nacional – CTN não autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Requer, ao menos, a exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Requer o não encaminhamento da Representação Fiscal para Fins Penais, relativa a crimes contra a ordem tributária, ao Ministério Público Federal, antes da decisão final na esfera administrativa, porquanto a impugnação versou sobre a totalidade da autuação, e que a constituição do crédito tributário e a verificação da existência de eventual crime fiscal estar a depender do esgotamento da via administrativa.

PEDIDOS

- a) Requer o cancelamento dos autos de infração, inclusive com os efeitos legais e obrigações acessórias, por falta de motivação e em decorrência da decadência;
- b) Requer o cancelamento das cobranças, vez que as importâncias glosadas não se caracterizam como remuneração destinada a retribuir o trabalho (não-incidência);
- c) Requer o cancelamento das cobranças, porque as importâncias glosadas caracterizam-se como ganhos eventuais desvinculados do salário, estando isentas da base de cálculo das contribuições previdenciárias (art. 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212/91);
- d) Por fim, requer a nulidade das multas por descumprimento de obrigação acessória, bem como não se permita a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

A DRJ considerou a impugnação improcedente e manteve o crédito tributário, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. DESCRIÇÃO DOS FATOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GRATIFICAÇÕES. ESTACIONAMENTOS. CURSOS E BOLSAS DE ESTUDO. TRANSPORTE. LOCOMOÇÃO E REFEIÇÃO. CARTÕES CORPORATIVOS. TELEFONE CELULAR. SERVIÇOS MÉDICOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. ALUGUEL DE AERONAVES. APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIAS.

A Fazenda tem o prazo de 05 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado quando das hipóteses de dolo, fraude e simulação.

Sendo os lançamentos com origem nos documentos contábeis, com motivo e motivação dos fatos, permitindo, ainda, o contraditório e a ampla defesa, até mesmo para os segurados não nominalmente indicados, não se cogita em falta de descrição clara e precisa dos levantamentos.

Para efeitos previdenciários, e conforme o texto constitucional, as verbas de incidência não se restringem à pura e à simples prestação dos serviços, engloba todas as verbas recebidas em razão do trabalho.

Gratificações, decorrentes da produtividade, de talentos dos colaboradores, estão relacionadas à contraprestação pelo trabalho, na forma de prêmios, observando que, para diretores estatutários, em específico, são inaplicáveis os conceitos de eventualidade e liberalidade, e bem assim são inaplicáveis as regras para a Participação nos Lucros ou Resultados.

Estacionamentos não são necessários para a realização dos trabalhos, salvo para aqueles que se utilizam de automóveis para cumprir as suas tarefas, hipótese esta não verificada pela fiscalização.

De acordo com a lei vigente à época dos fatos geradores, apenas os cursos voltados para a educação básica, ou necessários às atividades da empresa, e desde que concedidos a todos, estavam inseridos nas hipóteses isentivas do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Transporte, além do já oferecido de acordo com a lei, sem conotação de ser necessário para o trabalho, deve ser considerado como um salário indireto, como um salário utilidade.

Valores pagos de locomoção e refeição, sem demonstrar que são para o trabalho externo dos empregados, não estão amparados nos conceitos de verbas indenizatórias ou ressarcitórias.

Cartões corporativos de empregados e diretores estatutários, sem critérios a corresponder a despesas para o trabalho, são salários indiretos em razão da prestação dos serviços.

Telefone celular, sem o controle efetivo de gastos essenciais às atividades, é mais um salário na forma de utilidade, decorrente dos serviços prestados.

Serviços médicos, à época dos fatos geradores, não oferecidos a todos, e sem a demonstração de atender às necessidades do trabalho, também são salários indiretos em razão dos serviços prestados.

Pagamentos a título de combustíveis e lubrificantes têm natureza jurídica ressarcitória se somente se for comprovado como despesas necessárias às atividades dos trabalhadores.

Aluguel de aeronaves, sem demonstrar uso exclusivo e indispensável para o exercício do cargo / função, é mais um salário indireto.

Os juros de mora devem ser aplicados sobre a multa de ofício em razão de que esta é débito para com a União.

A Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) somente é encaminhada ao Ministério Público Federal depois de proferida a decisão final na esfera administrativa, situação essa ex lege, e prevista nos Manuais da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O sujeito passivo teve ciência do acórdão da impugnação, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), em 10/04/2017, apresentando, nas folhas 1068/1156, recurso voluntário em 10/05/2017, onde reitera as alegações suscitadas na impugnação.

Ao final requer;

24. Ante o exposto, requer a Vossas Senhorias dignem-se em conhecer e prover o presente Recurso Voluntário, para reformar integralmente a decisão de primeira instância, declarando-se nulos e totalmente insubsistentes os Autos de Infração lavrados no procedimento fiscal em referência, os lançamentos deles decorrentes, inclusive os consectários legais incidentes sobre os valores lançados, determinando-se seu imediato cancelamento, nos termos da fundamentação supra.

25. Subsidiariamente, caso não seja integralmente anulado o lançamento, requer, ao menos, seja afastada a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício e afastada a multa agravada, conforme entendimento pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A recorrente, após o prazo de apresentação do recurso voluntário, traz provas não presentes na impugnação (e-fls. 1220/1457), requerendo o reconhecimento de que a juntada atende às exceções do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72 (Lei 9.532/97), em especial a alínea “c”.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **CLEBER FERREIRA NUNES LEITE**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade

Delimitação da lide

Consta, folhas 1.170/1.173, um Requerimento de Desistência de Impugnação ou Recurso Administrativo, da seguinte forma:

O sujeito passivo acima identificado requer, para inclusão no Programa Especial de Regularização Tributária (Peri) de que trata a Instrução Normativa RF13 nº-1.711, de 16 de junho de 2017, **a desistência PARCIAL** (total/parcial) da impugnação ou do recurso interposto constante do processo administrativo nº2.19515.720.479/2015-17. Declara, ainda que renuncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundamenta a referida impugnação ou recurso.

Por ser desistência parcial, para inclusão em parcelamento, foram incluídas no parcelamento as seguintes verbas:

- Pagamentos a Contribuinte Individual
- Combustível para empregados
- Estacionamento para empregados
- Prêmio Bônus/Gratificações a empregados
- Telefone celular a empregados e diretor estatutário.

Portanto, excluídas da lide as verbas acima, permanecem em litígio apenas as seguintes verbas:

- Gratificações pagas aos diretores estatutários
- Valor pago a transporte de empregados
- Locomoção e refeição de empregados
- Serviços médicos e ambulatoriais
- Aluguel de aeronaves

Preliminar de Decadência

A recorrente alega que o direito à constituição do crédito tributário, no presente caso, está parcialmente fulminado pela decadência, posto que a ciência da Recorrente quanto ao lançamento de ofício ocorreu em 29.05.2015, e supostos créditos tributários, devidos em relação ao período de 01.2010 a 05.2010, sequer poderiam ser constituídos, ante a aplicação do enunciado pelo artigo 150, §42, do CTN.

Passamos a analisar

Com a publicação da Súmula Vinculante nº 8, do STF, restou finalmente declarada (em 2008) a inconstitucionalidade do art. 45 da lei nº 8.212/91. Assim, os lançamentos de ofício das contribuições sociais passaram a se sujeitar às regras gerais de decadência instituídas pelo Código Tributário Nacional.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com o objetivo de disciplinar a matéria na esfera administrativa, editou o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008 — aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18/08/2008 —, no qual, além de apresentar orientações gerais a respeito da aplicação da Súmula nº 8, discorre acerca das várias formas de contagem dos prazos de decadência e prescrição previstos no Código Tributário Nacional, detendo-se particularmente no exame dos artigos 150, parágrafo 4º, e 173, inc. I; abaixo, reproduzo alguns trechos do citado Parecer que reputo fundamentais para a análise aqui empreendida:

Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008

“40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: **o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN, a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade**, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. **Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.**”

“49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; **é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas**, a exemplo das regras fulminadas;

(...)

d) **para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN**, pouco importando se houve ou não dedicação, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) **para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;**

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses **de dolo, fraude e simulação** deve-se aplicar o modelo do **inciso I, do art. 173, do CTN; “(grifos nossos)**

Segundo o Parecer, em havendo pagamento, ainda que parcial, **e não ocorrendo as hipóteses de dolo, fraude ou simulação**, os tributos sujeitos a lançamento por homologação se subordinam ao disposto no art. 150, §4º, do CTN, segundo o qual o prazo de decadência começa a fluir a partir da ocorrência do fato gerador:

“ § 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.” (grifos nossos)

Por outro lado, inexistindo pagamento **ou verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I do CTN**, segundo o qual o início do prazo decadencial se dá no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Em relação às contribuições previdenciárias, convém lembrar também que são tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, hipótese em que é atribuída ao sujeito passivo a obrigação de antecipar o pagamento sem qualquer exame prévio por parte das autoridades administrativas, conforme o disposto no Código Tributário Nacional, artigo 150, caput, abaixo reproduzido:

Artigo 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.

Dos fatos

Compulsando-se os autos, verifica-se que a autoridade fiscal não qualificou a exigência, na qual deveria restar caracterizado o evidente intuito de fraude, Segundo se extrai do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 341/373), conclui a autoridade fiscal que o contribuinte:

3.15 - Também, deixou de fazer constar na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP o total dos valores pagos a esses trabalhadores

(Segurados Empregados e Contribuintes Individuais) e, por conseguinte, as contribuições sociais devidas.

3.16 - Além de não dedarar em GFIP, não recolheu as contribuições previdenciárias patronais, desses trabalhadores, bem como o SAT/RAT / FAP e as contribuições sociais para terceiros devidas. Em razão disso, houve a constituição do crédito tributário, em virtude do descumprimento de obrigação principal, conforme preceitua a legislação vigente.

(...)

5- BASE LEGAL:

5.1 - A base legal que ensejou a lavratura do presente auto de infração encontra-se na legislação constante do relatório "FLD — Fundamentos Legais do Débito",

que integra cada Auto de Infração - AIOP, especialmente na Lei 8.212/91 e no Decreto 3.048/99.

6- AUTOS DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:

6.1 - Dessa ação fiscal resultou um único Processo Administrativo Fiscal — PAF comprot n° 19.515.720.479/2015-17, decorrente do descumprimento de obrigação principal, composto das Contribuições Sociais devidas pelo Sujeito Passivo, a saber:

I) AIOP debcad n°51.064.459-7, no valor total consolidado de R\$ 7.514.642,41, referente às contribuições previdenciárias da Empresa; e II) AIOP debcad n° 51.064.460-0, no valor total consolidado de R\$ 587.033,38, referente às contribuições sociais para Outras Entidades e Fundos (Terceiros).

7- AUTO DE INFRAÇÃO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA:

7.1 - Da análise dos documentos e livros apresentados restou comprovado que o contribuinte cometeu infração à legislação previdenciária vigente, ao descumprir obrigação acessória concernente à inclusão de todos os fatos geradores objeto da constituição do crédito tributário (obrigação principal) em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP, **situação que caberia a lavratura de AIOA que não foi emitido porque foi aplicada a multa de ofício para todo o período.**

8- REPRESENTAÇÕES FISCAIS EXPEDIDAS:

8.1 - A situação encontrada no contribuinte ensejou a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP, pela prática, em tese, do crime de Sonegação de contribuição previdenciária, de acordo com o artigo 337-A, inciso I, do Código Penal — Decreto-lei 2.848, de 07/12/1940, introduzido pela Lei n° 9.983/2000, verificado no período objeto da auditoria fiscal.

8.2 - Não foi lavrada a Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP por apropriação indébita previdenciária porque não ocorreu a situação ensejadora prevista na legislação vigente, posto que as contribuições previdenciárias dos segurados empregados não foram descontadas, tendo o sujeito passivo assumido o ônus desses valores.

A DRJ entendeu por aplicar a regra do inciso I do artigo 173 do CTN, para a verificação da decadência , da seguinte forma:

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, após Súmula Vinculante n° 8, de 2008, do Supremo Tribunal Federal, que teve como inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n° 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário, já publicou Pareceres sobre a matéria, dentre eles, os Pareceres PGFN/CAT n° 1617/2008 e PGFN/CAT n° 2128/2013, com a vinculação vigente, e em relação ao direito à constituição das contribuições previdenciárias e as devidas a Terceiros na forma estabelecida no Código Tributário Nacional –CTN.

De acordo com esses Pareceres, o pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra especial do § 4º do artigo 150 do CTN, já a inexistência do pagamento justifica a utilização da regra do inciso I do artigo 173 do CTN.

Assim, para o caso, dever-se-ia aplicar a regra do § 4º do art. 150 do CTN, considerando os valores pagos a título de contribuição pelo seu valor global, extraído de cada competência, desde que não irrisório com o simples objetivo de antecipar o prazo decadencial.

No entanto, a regra do inciso I do artigo 173 do CTN também é aplicável quando das hipóteses de dolo, fraude e simulação, de acordo com o PGFN/CAT nº 1617/2008, isso em razão da parte final do § 4º do referido artigo 150 do CTN.

O Relatório Fiscal, no item 8.1, dá notícia de Representação Fiscal para Fins Penais em razão de crime, em tese, de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no artigo 337-A, inciso I, do Código Penal – Decreto-lei nº 2.848, de 07/12/1940, introduzido pela Lei nº 9.983, de 2000.

Essa situação, relacionada à possível dolo da empresa, nas pessoas de seus responsáveis legais, e ainda com denúncia a ser confirmada pelo Ministério Público Federal, faz com que a hipótese não seja de homologação de pagamentos, do caput do art. 150 do CTN, mas sim de apuração de contribuições sonegadas.

Em vista disso, e observando que a competência mais antiga é de 01/2010, para um crédito tributário formalizado em 29/05/2015, não se vislumbra a perda do direito em relação a nenhum dos levantamentos (fatos geradores), pois todos poderiam ter sido apurados até 31/12/2015, que corresponde a 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I do artigo 173 do CTN).

Do exposto, entendo que a autoridade fiscal não caracterizou, no Relatório Fiscal, a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplicando ao caso a multa de 75%, prevista no inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, que é aplicada em casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

A DRJ entendeu que o dolo da empresa está manifestação na RFFP, emitida pela Fiscalização, que será apreciada futuramente pelo Ministério Público, e, portanto, atrai, para a decadência, a aplicação do inciso I do artigo 173 do CTN, entendimento do qual discordo, tendo em vista que nem competência para pronunciar-se sobre controvérsias relativas RFFP tem o CARF.

Destaque-se, que não se está julgando se houve, ou não, a prática de crime, competência essa atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, mas tão somente se foram preenchidos os requisitos estabelecidos em lei, **para a aplicação do aumento de multa previsto no parágrafo 1.º do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96**, o que não ocorreu.

Por outro lado, tem-se que se trata de lançamento complementar, composto por valores retirados da contabilidade da empresa, que não foram oferecidos à tributação, conforme se extrai do relatório fiscal:

2.41 - O lançamento efetuado pela Fiscalização é legítimo, posto que embasado na legislação vigente, e teve por objetivo enquadrar a situação encontrada na empresa à realidade dos fatos (princípio da verdade material), **de modo à oferecer à tributação valores de natureza remuneratória pagos aos trabalhadores, que por conveniência da fonte pagadora, foram considerados não integrantes do salário de contribuição.**

Ou seja, a par dos recolhimentos efetuados da contribuição normal da empresa, foram efetuados os lançamentos complementares, tendo havido, portanto, recolhimento antecipado da contribuição previdenciária e de terceiros.

Neste caso, por se tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação, atrai-se a aplicação do disposto no art. 150, §4º, do CTN, segundo o qual o prazo de decadência começa a fluir a partir da ocorrência do fato gerador, sendo o caso de aplicação da sumula CARF nº 99.

Súmula CARF nº 99:

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

Considerando-se que a ciência do lançamento deu-se em 29/05/2015, os fatos geradores mensais ocorridos até 30/04/2010, sem verificação de dolo, fraude ou simulação já haviam decaído pela regra do art. 150, §4º, do CTN.

Portanto, dou provimento nesta parte, para reconhecer a decadência das competências de 01/2010, 02/2010, 03/2010 e 04/2010.

Do Mérito

Tendo em vista que a Recorrente aduz em recurso os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

DESCRIÇÃO DOS FATOS

Não houve nenhum prejuízo ao contraditório e à ampla defesa, na medida em que a fiscalização indicou a origem (documentos contábeis da empresa) de todos os fatos, apresentado seus motivos (a ocorrência dos fatos geradores) e a motivação (demonstração dos fundamentos fáticos e jurídicos).

Está tudo perfeitamente indicado, seja no Relatório Fiscal, seja nos anexos, tanto o é que a empresa contribuinte pôde se manifestar em relação a todas as situações.

Pôde se manifestar, ainda, em relação aos levantamentos sem a indicação nominal dos segurados beneficiados, porque tudo teve origem em seus lançamentos contábeis, que, com respaldado em documentos da empresa, também seria possível se manifestar quanto a determinado segurado, em específico, e se assim o quisesse.

Como dito, tudo foi apurado nos lançamentos contábeis da empresa, o que é uma falácia alegar em conjecturas quando não se está tratando de um determinado segurado, mas de um conjunto de segurados em situações tais que a empresa não leva à tributação alguns pagamentos a eles realizados.

Logo, cumpriu a fiscalização com as disposições da Lei nº 9.784, de 1999, e do Código Tributário Nacional, em relação à formalização do crédito tributário, uma vez que foi clara e precisa na apuração dos fatos, porquanto, ainda que não discriminando os segurados, indicou os pagamentos efetuados (Relatório de Lançamentos em anexo aos autos de infração), as suas origens (os documentos e os livros contábeis), e bem assim os motivos e as motivações que ensejaram a imputação tributária.

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Nesse tópico, a defesa apresenta o conceito de remuneração, conforme a Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, para afirmar que os valores pagos ou creditados a título de gratificação por liberalidade, de gratificação a diretores estatutários, estacionamento, cursos e bolsas de estudos, transporte de funcionários, despesas de locomoção / refeição, cartão corporativo, telefones celulares, serviços médicos e ambulatoriais, combustíveis e lubrificantes, aluguel de aeronaves não objetivam retribuir o trabalho prestado pelos beneficiários.

Acontece que não é bem isso que prevê a Constituição Federal de 1988, pelo menos no que diz respeito ao financiamento da Seguridade Social.

O texto constitucional, em seu artigo 195, inciso I, alínea “a”, autoriza a incidência de contribuições sociais “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. (g.n).

Isso significa que a concepção constitucional, para feitos previdenciários, não restringe as verbas de incidência à pura e à simples prestação dos serviços, mas engloba, ainda, quaisquer verbas recebidas em razão do trabalho, ou que com ele se relacionam, salvo as hipóteses excludentes, que, sem alterar o conceito de rendimentos do trabalho, já existente no Direito Privado e utilizado no texto constitucional, afastariam as contribuições sociais.

Observada a especificidade da legislação previdenciária é que se poderão alcançar as hipóteses de não incidência, inclusive as relativas às verbas indenizatórias e/ou ressarcitórias, ou outras verbas que, ainda que não visem reparar algum dano ou recompor algum encargo que não é próprio ao trabalhador, o legislador, por bem, entendeu como de não incidência (lato), considerando situações específicas e/ou temporais do contrato de trabalho.

Logo, por autorização constitucional, e diante da legislação previdenciária, todos os rendimentos do trabalho e a ele relacionados são base de incidência das contribuições, a exceção das verbas excludidas ou isentas de tributação, de acordo com o artigo 111 do CTN, ou que pelo menos estejam inseridas nos conceitos de indenizatórias/ressarcitórias, dentro das hipóteses excludentes ou isentivas.

Essas são as considerações iniciais para se verificar, nos tópicos seguintes, e com base na Lei nº 8.212, de 1991, e não com base na Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, face ao princípio da especificidade da norma, se os fatos apurados pela fiscalização estão ou não sujeitos às contribuições previdenciárias e a Terceiros (Outras Entidades e Fundos).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE GANHOS EVENTUAIS E SOBRE ABONOS DESVINCULADOS DO SALÁRIO Nesse tópico, e antes de a impugnante tratar de cada verba, em específico, apurada pela fiscalização como de incidência tributária, discorre a respeito do que vem a ser a não incidência, a isenção tributária, ganhos eventuais e pagamentos desvinculados do salário.

De fato, as hipóteses enumeradas no § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 não são todas de não incidência, mas algumas de isenção tributária, pois refletem o conceito de salário de contribuição, porém, com situações excludentes de tributação.

Em relação à eventualidade nos ganhos, também não se discorda da tese da impugnante, desde que os seus argumentos não sejam meras retóricas, porque o que vale, para efeitos tributários, são os fatos, e não somente a intenção de pagar verbas não habituais, ou sem a expectativa de acontecimentos.

Pagamento desvinculado do salário também é possível, desde que previsto em Convenção Coletiva de Trabalho e que seja único, conforme o Parecer PGFN/CRJ nº 2114, de 2011, e não porque o contribuinte assim pretende, na medida em que não existe gratuidade, mas a contraprestação pelos serviços.

Apenas para abrir um pequeno parêntese - não ocorreu a tributação sobre valores pagos de abono único, ou com a característica de antecipações salariais, que, de fato, não têm incidência de contribuições sociais, seja por disposição do item 7 da alínea “e” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991, seja porque as antecipações já estariam sendo tributadas quando do pagamento mensal, para aquelas com viés remuneratório.

Muito bem, retóricas à parte, até mesmo porque a fiscalização não apurou quaisquer pagamentos a título de antecipações salariais, vale tratar, nos tópicos seguintes, das verbas apuradas nos lançamentos fiscais.

VALORES PAGOS DE GRATIFICAÇÕES AOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS

Quanto às gratificações aos diretores estatutários, vê-se que a impugnante também recorre à eventualidade e à liberalidade para desvincular, das remunerações, os valores pagos a esses segurados.

Nada mais errado, porque não estamos a tratar de segurados empregados, mas sim de diretores não empregados (contribuintes individuais da alínea “f” do inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212, de 1991), cujo salário de contribuição não tem os mesmos contornos estabelecidos, de incidência, de não incidência ou de isenção, dos incisos e dos parágrafos do artigo 28, da também Lei nº 8.212.

Consoante o inciso III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, a contribuição a cargo da empresa, em relação aos contribuintes individuais, é a totalidade das remunerações, sem as ressalvas do § 9º do citado artigo 28, salvo os benefícios assistenciais, previdenciários, e outros a fazer as vezes do Estado, ou ainda ressarcitórios, quando diretores não empregados, e não quando contribuintes individuais autônomos, estes independentes da empresa.

Além da gratificação não ser verba a fazer as vezes do Estado, não pode, para a situação, ser tratada com os conceitos e as garantias do Direito do Trabalho, em especial, da eventualidade e liberalidade, pois foram pagas a diretores estatutários, e não a empregados.

Caso a gratificação tenha sido paga como uma Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, pior é a situação da empresa, porque essa verba nunca esteve sob o crivo da imunidade. O inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal de 1988 não era de eficácia plena, dependeu de regulamentação infralegal para se estabelecer a forma e critérios para o benefício.

O Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento do RE de nº 569.441, com repercussão geral reconhecida (artigo 543-B do CPC), já firmou o entendimento de que somente a partir da regulamentação dada pela Medida Provisória – MP nº 794/1994, a parcela de PLR deixou de sofrer incidência de tributação, desde que paga conforme lei específica.

Não é, portanto, uma imunidade tributária, mas uma isenção, se cumpridos os requisitos da Lei nº 10.101, de 19/12/2000, que teve origem na Medida Provisória nº 794/94.

E, como é uma isenção, a natureza de uma PLR é de remuneração.

O objetivo da Lei nº 10.101 foi de participar os empregados no resultado das empresas, não através da remuneração do capital, já que esses não os têm, mas em razão de uma melhor produtividade, de uma melhor qualidade, de menos absenteísmo, e outros fatores, tudo em função do trabalho, da prestação dos

serviços, e não do resultado ou do lucro, que é apenas o meio para a participação.

A PLR é um prêmio pago não em razão, mas através do resultado ou lucro, o que a prestação dos serviços, antes de tudo, é um fato, e não a causa do resultado ou lucro.

Com isso, não se associa a prestação dos serviços ao resultado ou ao lucro, ainda que possam daquela decorrer, mas com o fato de que os empregados desempenhavam as atividades em busca de um prêmio, sobre o resultado ou lucro, e, se conforme a Lei nº 10.101, com a isenção das contribuições sociais.

Percebe-se, também, que a Lei nº 10.101, de 19/12/2000, em seu artigo 2º, trata de empregados, o que mais equivocada está a empresa ao remunerar diretores estatutários, por meio de possível PLR, com o fim de não recolher contribuições.

O artigo 2º dispõe da negociação com os empregados, e não com diretores, e não poderia ser diferente, porquanto estes não fazem parte de acordos coletivos de trabalho, ou de comissão de empregados.

O artigo 3º, da também Lei nº 10.101, de 19/12/2000, não deixa dúvida de que a PLR não substituiu ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, e não em relação a qualquer trabalhador, o que este julgador deve observar, porque não somente está vinculado ao enunciado, mas ainda porque as leis não contêm termos e/ou palavras inúteis.

Sabendo, portanto, que pagamentos a contribuintes individuais não têm as ressalvas dos pagamentos a empregados, a intitulada gratificação não passou de remuneração a diretores estatutários, ainda que utilizada para Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, devendo, com isso, ser mantido o lançamento.

A questão da incidência da contribuição previdenciária sobre pagamento de PLR a diretores estatutários (não empregados), já se encontra sumulada no CARF, conforme abaixo:

Súmula CARF nº 195

Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Continuação da transcrição do acórdão da DRJ

VALORES PAGOS DE CURSOS E BOLSAS DE ESTUDO AOS EMPREGADOS

A defesa traz a Solução de Consulta DISIT/SRRF07 nº 95, de 30/08/2013, para dizer que, com a alteração da redação da alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, dada pela Lei nº 12.513/2011, não haveria mais a obrigatoriedade da empresa estender a todos os empregados e os dirigentes o benefício de cursos e

de bolsas de estudo como requisito legal para a isenção da contribuição previdenciária.

No entanto, vale dizer que apenas a partir da Instrução Normativa nº 1.396, de 16/09/2013, é que as Soluções de Consulta vinculam além da pessoa do consulente, o que o pronunciamento da Secretaria da Receita Federal, naquela Consulta, de outra pessoa jurídica, não pode ser considerado como norma administrativa, e não vincula este julgamento.

No mais, a referida Solução de Consulta não traz o alcance pretendido pela impugnante, porquanto não tratou da questão aqui em discussão - de o benefício ser estendido à totalidade dos empregados e dirigentes, e de ser necessário às atividades da empresa, mas sim dos conceitos relativos à bolsa de estudo e à educação profissional, dirigidas a empregados.

E não poderia ter sido diferente, na medida em que a Solução de Consulta abordou a regra isentiva na vigência da Lei nº 12.513, de 2011, e não quando ainda estava em vigor a redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998.

O fato gerador em discussão, de 01/2010 a 12/2010, ocorreu na vigência da Lei nº 9.711/98, com a seguinte redação, da alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212:

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

Pois bem, a norma somente retroage quando expressamente interpretativa, ou quando, em matéria punitiva, vier a beneficiar o contribuinte, tudo conforme o artigo 106, e incisos, do Código Tributário Nacional – CTN.

A matéria, aqui em discussão, não é de ordem punitiva, mas de verificação do fato gerador, que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência -

artigo 114 do CTN.

Se estamos verificando o fato gerador, o lançamento reporta-se à sua data, e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada - artigo 144, do também CTN.

A questão não é de norma expressamente interpretativa, porque estamos a tratar de isenção tributária, onde isso não comporta.

Pega-se emprestado trecho da referida Solução de Consulta:

6. As regras que disciplinam tais parcelas não integrantes (do § 9º), consideradas pelo legislador ordinário como um elenco cerrado (taxativo)

de situações, que isentam o contribuinte do pagamento de contribuições previdenciárias, sujeitam-se prioritariamente ao método de interpretação literal, no qual o sentido direto produzido pela gramaticalidade da norma deve merecer maior consideração do intérprete. É o que determina o inciso II do art. 111 da Lei nº 5.172, de 1966 (Conhecida como Código Tributário Nacional – CTN). (g.n).

Nessas considerações, vale o que escreve a alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 quando da vigência da Lei nº 9.711/98, no sentido de que a não incidência

(no caso, a isenção) é aplicável somente na hipótese do benefício (educação básica e cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa)

não substituir parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

Na situação, a impugnante, ao invés de demonstrar que o benefício era de educação básica, fazendo as vezes do Estado, ou que era necessário às atividades da empresa, configurando em uma natureza ressarcitória, preferiu somente argumentar que o benefício não poderia ter uma extensão universal.

Percebe-se, aqui, que isso é mais uma retórica da impugnante, porque em momento algum a fiscalização tratou que os cursos teriam uma abrangência tal que poderiam ser custeados a trabalhadores cujas atividades a eles não se relacionavam.

Ao contrário, a fiscalização verificou, na conta contábil de nº 3310.4080, o custeio de Cursos e Bolsas de Estudos, e que, a princípio, são salários indiretos, considerando que todo trabalhador já recebe sua remuneração para, dentre outros, fazer seus cursos / estudos, salvo se vinculados às necessidades da empresa, ou de educação básica, quando aí passam a ter o caráter ressarcitório, ou de caráter de atribuição de Estado, desde que todos os empregados e dirigentes tenham acesso, consoante a alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998, no entanto, nada foi demonstrado pela empresa.

O que temos, pois, são salários indiretos, ainda que temporários, já que o ato de disponibilizar cursos e bolsas de estudo já está a demonstrar a existência de um pacto remuneratório sucessivo, e não um pagamento único, desvinculado da pessoa do empregado.

Com essas conclusões, fica mantido o lançamento, uma vez que é mais um salário indireto conferido aos empregados.

VALORES PAGOS DE TRANSPORTE DE EMPREGADOS

De acordo com a impugnante, o transporte fretado era um complemento do vale-transporte para o deslocamento até o centro da cidade de Curitiba, para seus empregados sem o transporte regular urbano de passageiros.

Aduz que cumpre com o disposto no artigo 4º do Decreto nº 95.247/1987, que instituiu e regulamentou a concessão de vale-transporte aos trabalhadores, e ainda que não incide contribuições mesmo que o benefício seja em pecúnia, conforme a Súmula CARF nº 89.

De fato, vale-transporte não constituiu base de incidência de contribuições previdenciárias, consoante o inciso II do artigo 6º do Decreto nº 95.247, de 17/11/1987.

Mesmo que pago em pecúnia, não sofre incidência, vez que foi publicado o Ato Declaratório nº 04, de 31/03/2016, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, que reporta ao Parecer PGFN/CRJ nº 189, de 15/02/2016, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda em 29/03/2016, no sentido de que a verba tem caráter indenizatório.

Pois bem, a questão é saber se a situação é de vale-transporte conjugado ao fretamento, cobrindo tanto o trecho abrangido por veículo fretado como o não abrangido, isso conforme o parágrafo único do artigo 4º do Decreto nº 95.247, de 1987, e não se o benefício foi ou não em pecúnia, tendo em vista que este não foi o fato relatado pela fiscalização.

De acordo com a fiscalização, a empresa efetua fretamentos de ônibus para os empregados graduados, e não por esses se encontrarem numa situação de conjugamento de transporte fretado (oferecido pela empresa) e público (via vale-transporte).

Ora, se a situação fosse a descrita pela impugnante, não seria a hipótese de apenas os empregados graduados fazerem jus ao benefício, mas todos, sem a discriminação de cargo / posição, para que fossem atendidos os trechos, abrangidos e não por ônibus fretado.

Também existe incoerência no falado pela impugnante, na medida em que o transporte fretado era oferecido até o centro da capital paranaense, e os empregados seguiam, daí, até a empresa, localizada em região afastada da capital, por transporte público coletivo.

A empresa está afastada do centro da cidade de Curitiba, então, não seria o caso de o transporte fretado atender ao deslocamento da residência-trabalho e vice-versa, e não apenas atender ao suposto trecho não atendido por transporte público?

Isso acrescido ao fato de que o fretamento era somente para os graduados, segundo a fiscalização, o que temos é um transporte especial, voltado para certos empregados.

Não se vê, portanto, que o transporte fretado seja para cobrir a necessidade dos trabalhadores, mas sim um trato diferenciado para determinados empregados, não em razão de uma situação de deslocamento, mas em razão de uma posição na empresa.

Sabendo que a empresa já oferece o vale-transporte, na forma da lei, para todos os empregados (item C.1 do Relatório Fiscal), e por não provar que o fretamento não era somente para uma categoria de empregados, demonstrando a sua necessidade, conclui-se que o benefício é um salário indireto, “um a mais” para certos empregados, além do vale-transporte, o que deve ser mantido o lançamento.

VALORES PAGOS DE LOCOMOÇÃO E REFEIÇÃO AOS EMPREGADOS

Por meio de Notas Fiscais (NFs), de Relatórios de Despesas de Viagens, de Controle de Alocação de Gastos, de Recibos, e de Relatórios de Despesas, a impugnante procura demonstrar que os gastos incorridos foram necessários à prestação dos serviços.

Antes de se verificar os documentos, é válido ressaltar que a eventualidade nos desembolsos está na natureza das despesas, e não no fato de não serem frequentes, já que nenhuma empresa paga restaurante e/ou táxi por liberalidade.

Ou paga para que o serviço seja possível, ou paga como contraprestação.

Segundo o item D.1 do Relatório Fiscal, a empresa já fornece vale-refeição e vale-transporte na forma da lei, o que a situação não é a de verificar o auxílio alimentação, que, de acordo com o Parecer PGFN/CRJ nº 2.117/2011 e Ato Declaratório PGFN nº 03/2011, não há incidência de contribuições sobre este benefício, ainda que sem a inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, desde que in natura; e bem assim não se verifica o auxílio transporte, que também não sofre a incidência de contribuições, conforme o Parecer PGFN/CRJ nº 189/2016 e Ato Declaratório nº 04/2016.

Com isso, deve-se verificar, entre os documentos apresentados em defesa, quais se referem às Despesas de Locomoção / Refeição (conta 3311.6040), e comprovadamente ressarcitórias, de modo a não integrar os salários de contribuição, vez que estariam a ressarcir despesas não próprias dos empregados, em refeições e deslocamentos a trabalho.

De certo, se os documentos se relacionam ao auxílio alimentação (refeição na empresa, ou externa, no período para tal), ou ao auxílio transporte (deslocamento residência trabalho e vice-versa), e desde que estejam na Planilha “1”, às fls. 274/286 do processo, onde a fiscalização discrimina os lançamentos contábeis, serão excludos da apuração, porque não há incidência sobre tais benefícios, conforme os Pareceres acima, pouco importando se a empresa utiliza uma única conta para lançar, conjuntamente, esses auxílios e as despesas externas com seus empregados a trabalho.

Diante dos documentos apresentados e valores apurados na Planilha “1”, verifica-se se houve a comprovação de despesas para que o serviço fosse prestado, ou se algum documento refere-se ao auxílio alimentação ou ao auxílio transporte, conforme abaixo.

DANFE da Puras do Brasil de nº 8366 (3.540,85). Não consta da Planilha “1” => Não se exclui; DANFE da Puras do Brasil de nº 14486 (4.196,55). Não consta da Planilha “1” => Não se exclui; Relatório de Despesas de Viagem (678,70). Consta da Planilha “1”, mas não demonstra quais seriam os documentos fiscais a comprovar as despesas => Não se exclui; Notas Fiscais de Venda ao Consumidor da Sabor na Brasa: nº 007009 (25,40), nº 006980 (30,00), nº 006975 (25,90), nº 006945 (24,90), nº 06908 (22,90), nº 06915 (26,70), nº 06884 (26,40), nº 06873 (29,40), nº 06858 (29,90), Cupom Fiscal (30,00), Cupom Fiscal (28,00), De forma isolada, não são conclusivos, se são ou não para a prestação dos serviços => Não se exclui; Notas Fiscais de Venda ao Consumidor do Comércio de Produtos Alimentícios CNL: nº 4088 (28,80), nº 4091 (26,90), nº 4081 (30,00), nº 4067 (30,00), nº 4061 (27,60), De forma isolada, não são conclusivas, se são ou não para a prestação dos serviços => Não se exclui; Notas Fiscais de Venda ao Consumidor da China in Box:

nº 0217 (28,00), nº 0201 (28,70), nº 0208 (30,00), nº 0206 (30,70), De forma isolada, não são conclusivas, se são ou não para a prestação dos serviços => Não se exclui;

Notas Fiscais de Venda ao Consumidor da Mangiare Lanchonete e Sorveteria: nº 002330 (29,20), nº 002265 (29,80), De forma isolada, não são conclusivas, se são ou não para a prestação dos serviços => Não se exclui; Nota Fiscal de Venda ao Consumidor da Naldo Pizzeria: nº 007178 (28,50), De forma isolada, não é conclusiva, se é ou não para a prestação dos serviços => Não se exclui; Nota Fiscal de Venda ao Consumidor de Ari José dos Santos e Cia: nº 2022 (29,70), De forma isolada, não é conclusiva, se é ou não para a prestação dos serviços => Não se exclui; Relatório de Despesas de Viagem (622,71). Consta da Planilha “1”, mas não demonstra quais seriam os documentos fiscais a comprovar as despesas => Não se exclui; Nota Fiscal de Venda ao Consumidor da Churrascaria Jardim Social: nº 129355 (198,11), De forma isolada, não é conclusiva, se é ou não para a prestação dos serviços => Não se exclui; Controle de Alocação de Gastos (1.062,15). Não consta da Planilha “1” => Não se exclui, Obs.: A NF é a de nº 082780 da Associação Radiotáxi Faixa Vermelha; Recibos de Táxi: nºs 48055, 48054, 48247, 65901, 69527, 73893, 65991, 69528, 75193, 75185, 73950, De forma isolada, não são conclusivos, se são ou não para a prestação dos serviços => Não se exclui; Controle de Alocação de Gastos (492,95). Não consta da Planilha “1” => Não se exclui, Relatório de Despesas por Lote (240,50). Não consta da Planilha “1” => Não se exclui, Obs.: Os recibos e as NFs são os de 60,00; 35,00; 24,40; 25,10; 24,00; 72,00, Relatório de Despesas por Lote (252,45). Não consta da Planilha “1” => Não se exclui, Obs.: Os recibos e as NFs são os de 60,00; 27,30; 32,05; 26,10; 32,00; 75,00; Controle de Alocação de Gastos (451,00). Não consta

da Planilha “1” => Não se exdui, Obs.: O DANFE é o de nº 13449 da Puras do Brasil; Controle de Alocação de Gastos (928,30). Não consta da Planilha “1” => Não se exdui, Obs.: O DANFE é o de nº 13958 da Puras do Brasil; Controle de Alocação de Gastos (394,13). Não consta da Planilha “1” => Não se exdui, Obs.: O DANFE é o de nº 8302 da Puras do Brasil; Nota Fiscal de Venda ao Consumidor da Pedini Trattoria: nº 20626 (16,80), De forma isolada, não é condusiva, se é ou não para a prestação dos serviços => Não se exdui; Nota Fiscal de Venda ao Consumidor da Panificadora Vovó Popa: nº 4148 (8,20), De forma isolada, não é conclusiva, se é ou não para a prestação dos serviços => Não se exdui; Relatório de Despesas de Viagem (357,10). Não Consta da Planilha “1” => Não se exdui; Solicitação de reembolso, adiantamento e prestação de contas (348,25), Não Consta da Planilha “1” => Não se exdui, Obs.: A NF é a de nº 3993 da Vininha Cachorro Quente; Controle de Alocação de Gastos (501,65). Não consta da Planilha “1” => Não se exdui, Obs.: O DANFE é o de nº 13957 da Puras do Brasil; Percebe-se, da análise acima, que a defesa demonstra de forma precária as possíveis despesas com locomoção e refeição, na medida em que, em se tratando de verbas de não incidência, não somente se deve apresentar os documentos fiscais, mas bem como se deve elaborar planilhas de gastos com relação a esses documentos, sob pena de não se saber quando os gastos são para a realização do trabalho, ou quando são como contraprestação pelo trabalho.

Assim, não se confirmando que os pagamentos foram para refeições e para deslocamento a trabalho, e ainda observando que algumas despesas nem mesmo correspondem aos lançamentos contábeis apurados pela fiscalização, deve-se manter o lançamento.

VALORES PAGOS DE CARTÃO CORPORATIVO

Aqui, a impugnante também não demonstra possíveis gastos com hotéis, com restaurantes, postos de combustíveis e passagens, em relação aos quais aduz que são para deslocamentos a trabalho, em viagens nacionais e internacionais.

Para a comprovação, deveria ter elaborado planilhas de gastos detalhando cada Fatura dos Cartões Corporativos, e não somente apresentá-las, às fls. 751/802.

Era essencial planilhar os gastos, com as datas, e com os documentos que comprovam a possível participação do trabalhador em eventos, em viagens a negócio, e não simplesmente juntar as Faturas, e fazer referências a viagens, conforme documentos e e-mails de fls. 804/839.

Ademais, os valores demonstrados pela impugnante, às fls. 803/804, onde procura comprovar os gastos com viagens, não têm correspondência com os valores apurados, pela fiscalização, nos próprios documentos contábeis da empresa, o que vem a atestar a falta de controle com os referidos gastos, e até mesmo porque ficou consignado, nos itens B.2 e E.2 do Relatório Fiscal, que os cartões corporativos eram utilizados sem qualquer critério, inclusive para o pagamento de despesas pessoais.

Ora, para afastar a incidência, dentro do conceito de verbas ressarcitórias, deve-se demonstrar os ressarcimentos, e não apenas juntar as faturas e os e-mails de viagens, e, ainda, que sejam correspondentes aos valores lançados pela fiscalização, na planilha de fl. 260.

A fiscalização não fundamentou o lançamento através de procedimento de aferição indireta, porque não é a hipótese, mas sim a de salários indiretos, de um plus salarial, na medida em que a empresa concede a seus trabalhadores cartões corporativos sem critério.

Se a motivação fiscal foi a concessão de cartões corporativos sem critério, não se fala em aferição indireta, como faz pensar a impugnante, mas em salários indiretos.

E, sendo esse o fato apurado e entendido pela impugnante, não faz sentido anular o lançamento, até porque a base de cálculo não foi presumida / aferida, mas sim colhida, considerando o total dos benéficos pagos, e não um percentual sobre os documentos fiscais.

A Verificando que os cartões corporativos foram utilizados para o pagamento de despesas pessoais, conforme a fiscalização, e sem critérios a corresponder a despesas para deslocamentos a trabalho dos empregados e dos diretores, fica mantido o lançamento, eis que estamos a tratar de mais um salário, de mais um benefício remuneratório aos segurados.

impugnante também se apega à eventualidade.

Isso é um erro, porque não existe eventualidade em política remuneratória, mas uma expectativa de pagamento, e ainda sem se esquecer que, para os diretores estatutários, em específico, a possível eventualidade escapa ao entendimento, uma vez que não se aplica a contribuintes individuais, como já tratado neste Acórdão.

VALORES PAGOS DE SERVIÇOS MÉDICOS E AMBULATORIAIS

A impugnante reporta ao Parecer nº 6, de 06/10/2006, da Advocacia-Geral da União, para dizer que o Parecer MPS/CJ nº 107, de 14/09/1992, que dispõe que os valores despendidos pelo empregador a título de assistência médica aos empregados e dependentes não integram o salário de contribuição, dada a natureza assistencial, ainda está vigente, e, assim, com base no artigo 42 da Lei Complementar nº 73, de 1993, estaria a vincular a Administração.

De fato, o Parecer MPS/CJ 107, de 1992, pode estar vigente, até porque o artigo 48 da Lei nº 11.457, de 16/03/2007, que criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, dispôs que os atos normativos editados pelo Ministério da Previdência Social – MPS, relativos às contribuições previdenciárias e a Terceiros (Outras Entidades e Fundos), ficam mantidos, enquanto não modificados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Acontece que, após o referido Parecer MPS/CJ nº 107/92, houve mudança, não pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, mas, além, houve mudança pela lei, que passou a normatizar a hipótese isentiva com a inclusão da alínea “q” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, através da Lei nº 9.528, de 10/12/1997.

Portanto, o Parecer MPS/CJ nº 107/92 pode servir para fatos geradores de antes da Lei nº 9.528, de 10/12/1997, mas não para os ocorridos no ano de 2010, relativos à discussão, considerando que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente (artigo 144 do CTN).

Conforme a alínea “q” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, não integra o salário de contribuição o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Assim, é com essa leitura que se aplica as disposições de não integração ao salário de contribuição, para os fatos aqui em discussão, uma vez que a lei estabeleceu critérios, não previstos à época da edição do Parecer MPS/CJ nº 107/92, para que não haja incidência de contribuições quando de benefícios a título de serviços médicos ou odontológicos.

Na situação em debate, e conforme os itens G.1 e G.2 do Relatório Fiscal, a empresa, além de conceder a assistência médica a todos os colaboradores, na forma da lei, também realiza gastos na área da saúde destinados somente aos empregados graduados.

Assim, os benefícios, que de fato estão a fazer as vezes do Estado, já que não existe distinção de usuários, não são fatos geradores de contribuições, conforme destacou a fiscalização para as apurações na conta contábil de nº 3310.4030 - Assistência Médica.

Mas os apurados na conta contábil de nº 3310.4120 - Serviços Médicos, com a distinção de usuários, escapam da proposta legal de o empregador estar isento quando concede benefícios de cunhos assistenciais, pois, nessa hipótese, não mais se está fazendo as vezes do Estado, mas sim remunerando alguns em razão do cargo, de sua posição na empresa, de uma condição pessoal, o que não é nada menos do que uma retribuição pelo trabalho.

Com essa natureza, não existe eventualidade no benefício, mas um pacto remuneratório sucessivo, porquanto os serviços médicos estarão à disposição do trabalhador, deixando esse de arcar com as suas próprias despesas, o que significa, em uma última análise, num acréscimo patrimonial em razão do trabalho prestado.

Não se verificando, ainda, a concessão de planos diferenciados (equidade), desde que a todos, até porque, segundo a fiscalização, apenas os graduados são beneficiados, conclui-se que a impugnante apenas apresenta concepções, e incapazes de esconder os fatos de que vem remunerando os trabalhadores de forma indireta.

A impugnante requer, com base na planilha posta em sua peça de defesa e nos documentos juntados às fls. 844/899, a exclusão dos benefícios relacionados ao programa de qualidade de vida "pista certa", ginástica laboral e exames médicos realizados pelo médico do trabalho, os quais são oferecidos a todos os empregados.

De fato, há Controle de Alocação de Gastos, há Notas Fiscais de farmácia, de serviços médicos/odontológicos, e de programa de qualidade de vida e de pista certa.

No entanto, esses documentos, sozinhos, não são capazes de demonstrar a concessão dos benefícios a todos, na medida em que a empresa deveria também ter apresentado documentos de "Política de Benefícios", com os objetivos e as elegibilidades a todos, vez que, com somente aqueles documentos, não se conclui que os serviços médicos e os programas são para o trabalho, ou se são apenas benefícios para a qualidade de vida fora do ambiente laboral, até mesmo porque tais serviços e tais programas podem ser oferecidos em clínicas particulares, e não para todos e em todos os departamentos da empresa.

As Notas Fiscais de farmácia, e serviços médicos/odontológicos, sozinhas, também não demonstram que atendiam às necessidades laborais para que se pudesse entender de extensão a todos os colaboradores.

No mais, a impugnante junta documentos que nem mesmo foram apurados pela fiscalização (planilha às fls. 299/301), tais como as Notas Fiscais de farmácia, e as faturas do SESI relativas a exames admissionais.

Percebe-se, lembrando que a fiscalização apurou contas com lançamentos contábeis distintos – uns para a Assistência Médica (não tributada, porque concedida a todos), e outros para os Serviços Médicos (tributados, porque não concedidos a todos), que a empresa oferece mais um salário indireto aos empregados graduados, o que fica mantido o lançamento.

VALORES PAGOS DE ALUGUEL DE AERONAVES

A impugnante diz que a fiscalização não teria fundamentado o lançamento, mas também diz que as aeronaves eram apenas para o trabalho de seus colaboradores.

Ora, se a empresa, agora em sua defesa, vem a rebater justamente o motivo do lançamento fiscal, como alegar que a fiscalização não teria fundamentado o lançamento?

A questão é essa aí, a de que a fiscalizada colocava aeronaves à disposição dos diretores, mas sem demonstrar que eram indispensáveis ao exercício do cargo / função.

De fato, a impugnante alega, mas nada demonstra quanto à necessidade de disponibilizar aeronaves para as atividades laborais de seus colaboradores, que poderia ter sido feito com a juntada de Relatórios de Viagens a Serviço.

Os Planos de Voo, juntados às fls. 900/901, é de empresa de Táxi Aéreo, onde não são registrados os nomes dos passageiros, mas os da tripulação, o que se conclui, mais uma vez, que as alegações são vazias.

É vazia ainda a alegação de que se os planos de voo eram disponibilizados, a empresa tinha o controle de utilização e de vínculo com as atividades de seus colaboradores.

Se a empresa tem aeronaves à sua disposição (de acordo com a defesa, os custos mensais eram fixos), o que, vale ressaltar, vem a demonstrar que o uso não era eventual, também, facilmente, poderia ter acesso aos planos de voo, até por uma questão de contrato, como o de confirmar o modelo da aeronave contratada, que, por certo, integra o custo mensal.

Pois bem, utilidades para o trabalho devem ser demonstradas, e não apenas alegadas, até porque empresas de maior porte, como que aqui se defende, rotineiramente, usam de salários utilidade para melhor remunerar os seus trabalhadores, em especial, os diretores.

Em razão de a fiscalização ter apurado salários indiretos, “um a mais”, aos diretores estatutários, por meio de aeronaves à disposição (item C.1 do Relatório Fiscal), fica mantido o lançamento.

APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Em relação à incidência de juros moratórios à taxa SELIC sobre débitos tributários, informa-se que tal matéria já se encontra pacificada neste CARF, culminando inclusive com a edição das Súmulas nº 4 e 108:

Súmula nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Súmula nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Portanto, estando de acordo com a legislação que rege a matéria, não há alterações a fazer quanto à aplicação da taxa Selic no lançamento.

Das Novas Provas e Alegações Apresentadas no Recurso

Observa-se que o ora recorrente traz provas não presentes na impugnação (e-fls. 1220/1457), nem no recurso, requerendo o reconhecimento de que a juntada atende às exceções do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72 (Lei 9.532/97), em especial a alínea “c”.

Necessário destacar, entretanto, que novos argumentos aduzidos e novas provas apresentadas extemporaneamente, após o prazo do recurso voluntário, não devem ser conhecidos, em respeito às normas que regem o processo administrativo fiscal. Tanto os argumentos quanto as provas documentais devem ser apresentados na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual, cf. disposto no Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III e § 4º:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

§ 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)

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)

As alegações e documentos apresentados pela recorrente em momento totalmente inoportuno, no intuito de comprovar que não houve uso particular das aeronaves locadas pela recorrente, mas que a utilização ocorreu no trabalho, caracterizando-se como utilidade, e que, atende às exceções do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72 (Lei 9.532/97), em especial a alínea “c”, não procedem, posto que o que se verifica é que não são informações novas e poderiam ter sido apresentadas nos autos e comprovadas quando da apresentação da Impugnação.

CONCLUSÃO

Do exposto, voto por I) não conhecer das provas apresentadas após o recurso, por preclusão; II) dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência das competências de 01/2010 a 04/2010.)

Assinado Digitalmente

CLEBER FERREIRA NUNES LEITE

DOCUMENTO VALIDADO