



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

Processo n° 35096.000430/2005-15
Recurso n° 003.598 Voluntário
Acórdão n° 2302-003.598 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente ORGANIZAÇÕES UNIDAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/04/2005

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. RELATÓRIOS FISCAIS. FINS ESPECÍFICOS. LEITURA E INTERPRETAÇÃO CONJUNTA.

O lançamento tributário é constituído por uma diversidade de Relatórios, Termos e Discriminativos, os quais devem ser compulsados em seu conjunto, e de cuja sinergia emergem as condições de contorno específicas do crédito tributário em constituição.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CERCEAMENTO DE DEFESA. RELATÓRIO FISCAL. INEXISTÊNCIA.

Não incorre em cerceamento do direito de defesa o lançamento tributário cujos relatórios típicos, incluindo o Relatório Fiscal e seus anexos, descreverem de forma clara, discriminada e detalhada a natureza e origem de todos os fatos geradores lançados, suas bases de cálculo, alíquotas aplicadas, montantes devidos, as deduções e créditos considerados em favor do contribuinte, assim como, os fundamentos legais que lhe dão amparo jurídico, permitindo dessarte a perfeita identificação dos tributos lançados na notificação fiscal.

RECUSA, SONEGAÇÃO OU APRESENTAÇÃO DEFICIENTE DE DOCUMENTOS. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

A recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, constitui-se motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde, no mínimo, a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

RETENÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS.

Havendo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, para a execução dos serviços contratados, tais valores poderão ser deduzidos da base de cálculo desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, e comprovados mediante a apresentação de documentos fiscais de aquisição do material ou contrato de locação de equipamento.

ALIMENTAÇÃO. PARCELA FORNECIDA NA FORMA DE TICKET, VALE ALIMENTAÇÃO OU EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores despendidos pelo empregador em dinheiro ou na forma de ticket/vale alimentação fornecidos ao trabalhador integram o conceito de remuneração, na forma de benefícios, compondo assim o Salário de Contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias, eis que não encampadas expressamente nas hipóteses de não incidência tributária elencadas *numerus clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

ISENÇÃO. NORMA DE EXCEÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Sendo a isenção tributária uma norma legal de exceção, de interpretação restritiva e em benefício do Contribuinte, o adimplemento cumulativo de todas as condições e requisitos previstos na lei para a sua concessão não se presume, se comprova mediante documentos idôneos.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo o lançamento de contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais, apuradas por aferição indireta, com fulcro no artigo 33, parágrafos 3º e 6º, da Lei nº 8.212/91.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), André Luís Mársico Lombardi, Theodoro Vicente Agostinho, Leo Meirelles do Amaral e Arlindo da Costa e Silva.

Processo nº 35096.000430/2005-15
Acórdão n.º **2302-003.598**

S2-C3T2
Fl. 1.031

CÓPIA

Relatório

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/04/2005.

Data da lavratura da NFLD: 30/06/2005.

Data da Ciência da NFLD: 05/07/2005.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão de Primeira Instância Administrativa proferida pela DRJ/CGE pelo Sujeito Passivo do crédito tributário aviado no Auto de Infração de Obrigação Principal nº 35.541.819-3, consistente em contribuições previdenciárias a cargo de segurados obrigatórios do RGPS e da empresa destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e a Outras Entidades e Fundos, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 186/192.

Informa a Autoridade Lançadora, as contribuições sociais ora lançadas incidem sobre os seguintes fatos geradores:

- Os valores das remunerações pagas a segurados empregados e a contribuintes individuais, apuradas através das folhas de pagamento e GFIP;
- Os salários indiretos pagos aos segurados empregados, constatados e apurados nos livros contábeis e folhas de pagamento;
- Os valores das diferenças resultantes do cotejo entre Folha de Pagamento obtida por aferição e os valores efetivamente declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP;
- Os valores apurados através de arbitramento com base no faturamento das notas fiscais de prestação de serviços realizados mediante cessão de mão de obra;
- Os valores apurados nos livros contábeis de prestadores de serviços pessoa jurídica que prestaram serviços a empresa sob ação fiscal;
- Os valores pagos a cooperativa de trabalho médico;

Os valores apurados encontram-se consubstanciados nos papéis de trabalho denominados:

- ARO — ARBITRAMENTO TOMADOR;
- COP — SERVIÇOS COOPERATIVA UNIDAS;
- DAL — DIFERENÇA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS;

- GFO — DECLARADO GFIP UNIDAS;
- JPR — PADILHA & PONTES LTDA;
- NFO — NOTAS FISCAIS — ORGANIZAÇÕES;
- ORG — ORGANIZAÇÕES UNIDAS NDG "NÃO DECLARADO EM GFIP";
 - PF — PAGAMENTO DE FRETE;

LANÇAMENTO "ARO" - ARBITRAMENTO TOMADOR

Neste código de lançamento foram lançados os valores decorrentes de constatação junto aos livros contábeis, que a empresa contratou para realização de serviços empresas prestadoras de serviços.

Foi solicitado que a empresa apresentasse os respectivos documentos contábeis que embasaram o lançamento, porém, a empresa deixou de apresentar os documentos, alegando em síntese que os mesmos haviam se extraviado em uma recente reforma no edifício sede da empresa.

Em razão da "recusa" da empresa em apresentar os documentos, foram arbitrados em 11 % o valor devido a previdência social sobre o valor total da Nota Fiscal.

A constatação se deu principalmente na conta 62.205-2 "Serviços Prestados Pessoa Jurídica".

LANÇAMENTO "COP" - SERVIÇOS COOPERATIVA UNIDAS

Este papel de trabalho refere-se ao pagamento a cooperativa de trabalho de serviços prestados pelos seus cooperados a empresa, conforme lançamento contábil, onde a empresa deixou de recolher a Previdência Social a contribuição devida contida na legislação previdenciária.

Os serviços prestados foram única e exclusivamente de Saúde.

LANÇAMENTO "DAL" - ACRÉSCIMOS LEGAIS

O lançamento 'DAL' refere-se aos acréscimos legais (juros e multa) decorrente do pagamento em atraso das obrigações previdenciárias.

Os valores apurados são lançados pelo próprio software da Previdência Social e lançados automaticamente na conclusão da Auditoria Fiscal.

LANÇAMENTO "GFO"- DECLARADO GFIP UNIDAS

No papel de trabalho "GFO" foram lançados os valores decorrentes do batimento envolvendo os valores declarados pela empresa e constante do sistema informatizado da previdência social através da GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e informações a Previdência Social e os valores efetivamente recolhidos aos cofres do Tesouro Nacional

Neste levantamento fiscal também foram lançados como "GLOSA DEDUÇÃO", os créditos que foram objeto de Restituição Previdenciária, face nos levantamentos fiscais terem sido apropriadas a totalidade das Guias de Recolhimento da Previdência Social (GPS, GRPS) contidas no sistema da Previdência Social e também as verificadas através de meio físico.

LANÇAMENTO "JPR" - PADILHA & PONTES LTDA

No papel de trabalho "JPR" consta os lançamentos de contribuições sociais devidas a previdência social em decorrência da contratação pelo contribuinte de prestadora de serviços para construção de 01 barracão, serviços de maquinas entre outros, onde a empresa não reteve a contribuição devida a seguridade social.

LANCAMENTO "NFO" - NOTAS FISCAIS ORGANIZAÇÕES

O contribuinte sob Ação Fiscal deixou de apresentar a Fiscalização os livros contábeis (Diário, Razão) referente ao ano de 2004, assim sendo as contribuições sociais devidas foram arbitradas tendo como base de calculo 40% (quarenta por cento) do valor total das notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela empresa.

O arbitramento foi realizado nas competências 01/2004 a 11/2004.

Neste levantamento fiscal também foram lançados como "GLOSA DEDUÇÃO", os créditos que foram objeto de Restituição Previdenciária, face nos levantamentos fiscais terem sido apropriadas a totalidade das Guias de Recolhimento da Previdência Social (GPS, GRPS) contidas no sistema da Previdência Social e também as verificadas através de meio físico.

LANÇAMENTO "ORG" - ORGANIZAÇÕES UNIDAS NDG/NÃO DECLARADO GFIP

O levantamento "ORG" contempla as bases de calculo das contribuições previdenciárias que não foram incluídas nas remunerações feitas a segurados empregados e contribuintes individuais verificadas através das folhas de pagamento e lançamentos contábeis nos livros Diário e Razão, assim como através dos documentos que embasaram estes lançamentos.

Ficou constatado que a empresa remunerava seus empregados através de uma Rubrica denominada "Auxilio Alimentação" que era creditada em "espécie" aos segurados

empregados, conforme constante nas folhas de pagamento e na conta 62116-1 do Livro Razão. Esta rubrica no cálculo do INSS a ser recolhido não sofria nenhuma incidência.

Destacamos ainda, que a empresa não apresentou o convênio com o Ministério do Trabalho e Emprego no que tange ao PAT.

Foi lançado, também, neste "papel de trabalho", o pagamento a cooperativa de trabalho médico - UNIMED de valores que serviam de seguro saúde apenas para alguns usuários da empresa e que não contemplava a totalidade dos empregados. A empresa não apresentou nenhum documento que comprovasse a colocação à disposição de todos os seus funcionários do dito plano de saúde, do que se extrai que o plano médico era uma benesse a apenas alguns dos segurados empregados.

Este levantamento contempla ainda o pagamento efetuado a segurados contribuintes individuais, 13º Salário não incluso na GFIP e obtido junto as folhas de pagamento, *pro labore* pago ao sócio gerente da empresa Sr. JOAO JOSE AGUIRRE, e diferenças entre as folhas de pagamento apresentadas e os valores constantes nas GFIP.

LANÇAMENTO "PF" - PAGAMENTO DE FRETE.

Este levantamento compreende as contribuições sociais decorrentes do pagamento de remunerações efetuado a transportadores autônomos por serviços prestados à empresa autuada. As bases de cálculo contidas neste levantamento foram obtidas a partir dos livros contábeis da empresa, uma vez que o contribuinte deixou de informar nas GFIP os valores creditados a estes segurados.

Foram devidamente apropriados todos os valores recolhidos ou confessados pelo contribuinte, assim como aqueles decorrentes de lançamentos efetuados contra a empresa, conforme discriminados no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados — RADA.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 250/279.

A Seção de Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária em Campo Grande/MS baixou o feito em diligência para que a Autoridade Lançadora se pronunciasse a respeito de documentos apresentados e questões de fato arguidas pelo Sujeito Passivo em sede de defesa administrativa, conforme Despacho de Diligência a fl. 908.

Em atendimento à diligência requestada por meio do Despacho de Diligência acima citado, a Autoridade Lançadora se pronunciou formalmente nos autos a fls. 910/911.

Formalmente notificado do conteúdo do resultado da Informação Fiscal antes mencionada, o Sujeito Passivo, apresentou aditamento à impugnação a fls. 917/920.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS baixou o feito uma vez mais em diligência para que a Autoridade Lançadora se manifestasse a respeito de alegações suscitadas pelo Impugnante, em sua defesa administrativa, consoante Despacho a fls. 924/925.

Informação fiscal a fls. 934/936.

Promovida a ciência da referida Informação Fiscal ao Sujeito Passivo e reaberto o prazo normativo para manifestar-se nos Autos do processo, nos termos do Despacho a fl. 938, o Autuado apresentou aditamento à impugnação a fls. 944/948.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS lavrou Decisão Administrativa aviada no Acórdão nº 04-16.130 - 4ª Turma DRJ/CGE, a fls. 955/986, julgando procedente em parte o lançamento, para dele fazer, exclusivamente, excluir as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos em competências já atingidas pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, a autuação em debate, e retificando o crédito tributário na forma exposta no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 987/1017.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 10/06/2009, conforme Aviso de Recebimento a fl. 1021.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 02/32 do Processo Administrativo Fiscal nº 13164.000277/2009-58, respaldando seu inconformismo em argumentação desenvolvida nas seguintes alegações:

- Que o Órgão Julgador de 1ª Instância deixou de apreciar a preliminar de cerceamento de defesa;
- Que o Órgão Julgador de 1ª Instância deixou de apreciar provas materiais juntadas pela defesa;
- Que o arbitramento se assentou em premissa inidônea;
- Que o arbitramento se utiliza de base de cálculo não prevista em lei;
- Que no Levantamento “ARO – Arbitramento Tomador” o Fisco utilizou-se de base de cálculo superior à devida;
- Que no Levantamento “NFO NOTAS FISCAIS = ORGANIZAÇÕES” o Fisco não excluiu da base de cálculo os valores dos materiais fornecidos e equipamentos utilizados;
- Que no Levantamento “JPR – Padilha e Pontes Ltda” o Fisco não excluiu da base de cálculo da retenção os valores dos materiais fornecidos e equipamentos utilizados;
- Que o Levantamento “ORG - ORGANIZAÇÕES UNIDAS NDG/NÃO DECLARADO GFIP” contempla tributação indevida sobre auxílio alimentação;

- Protesta pela realização de novas diligências;

Ao fim, requer a declaração de nulidade do procedimento fiscal ou, alternativamente, a declaração de improcedência da exigência fiscal.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 10/06/2009. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 08/07/2009, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DAS ALEGAÇÕES DE NULIDADE

Pondera o Recorrente que o Órgão Julgador de 1ª Instância deixou de apreciar a preliminar de cerceamento de defesa. Aduz também que o Órgão Julgador de 1ª Instância deixou de apreciar provas materiais juntadas pela defesa.

Não procede.

Revela-se oportuno salientar *ab initio* que, consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

Por outro viés, a leitura das razões de fato e de direito dispostas no processo não se presta a satisfazer a tese defendida pelo Contribuinte ou sob sua ótica, tampouco àquelas esposadas pelo Fisco, sendo imperioso, outrossim, que o julgador se atenha à *mens lege*.

Nesse sentido:

O Tribunal de origem não precisaria refutar, um a um, todos os argumentos elencados pela parte ora agravante, mas apenas decidir as questões postas. Portanto, ainda que não tenha se referido expressamente a todas as teses de defesa, as matérias que foram devolvidas à apreciação da Corte a quo estão devidamente apreciadas.

É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a

todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.

Ressalte-se, ainda, que cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Nessa linha de raciocínio, o disposto no art. 131 do Código de Processo Civil: "Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento." (AgRg no REsp nº 1.130.754, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 13.04.2010).

Ou ainda:

"o magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados " (REsp 684.311/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 18.4.2006).

Há que se considerar, igualmente, que o Ordenamento Jurídico Brasileiro adotou, à exceção do Tribunal do Júri, o regime processual da persuasão racional, ou do Livre Convencimento Motivado da Autoridade Julgadora, a qual detém a prerrogativa de livremente apreciar a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes. Mesmo no Processo Administrativo Fiscal, o sistema do livre convencimento motivado constitui-se garantia do órgão julgador administrativo, conforme estatuído no art. 29 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Nessa prumada, compete ao Julgador da causa proceder à adequada subsunção do caso concreto ao regime jurídico devido, em função das condições de contorno específicas da causa em debate, conjugadas aos elementos de prova constantes dos autos, os quais devem ser valorados com ampla liberdade, desde que tal operação intelectual seja realizada motivadamente, com o que se permite a aferição dos parâmetros de legalidade e de razoabilidade adotados pela Autoridade Julgadora.

Notório o escólio de Gomes Filho (*in* Direito à Prova no Processo Penal. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1997, p. 162): “*Se de um lado, em oposição ao critério das provas legais, o livre convencimento pressupõe a ausência de regras abstratas e gerais de valoração probatória, que circunscreveriam a solução das questões de fato a standards legais, por outro implica a observância de certas prescrições tendentes a assegurar a correção epistemológica e jurídica das conclusões sobre os fatos debatidos no processo*”.

Com efeito, na formação do convencimento da Autoridade Julgadora, devem aliar-se liberdade e responsabilidade na atividade de identificação da subsunção do fato concreto à norma jurídica de regência, de valoração das provas, sob a ótica que demanda a controvérsia em exame. Sendo a finalidade do processo a revelação da verdade real, ainda que utópica, então as questões de fato e de direito demonstradas e comprovadas nos autos têm por desígnio propiciar ao Julgador a convicção sobre a ocorrência de um fato, não somente em relação sua existência, mas, também, quanto às circunstâncias substanciais pertinentes ao evento em análise, e a sua sujeição à norma jurídica de regência.

Cumprir reiterar que entendimento contrário ao interesse da Parte e omissão no julgado são conceitos que não se confundem.

No caso em apreço, o Recorrente requer que seja decretada a nulidade da decisão proferida pelo órgão julgador de 1º grau, em razão de não ter supostamente apreciado Preliminar de Cerceamento de Defesa formulada na petição inicial da impugnação (itens 5 a 7), cujo teor ora se reproduz:

“5. No dia 12 do corrente mês a requerente pleiteou a vista do processo administrativo decorrente da NFLD epigrafada, bem como requereu o fornecimento de cópias de todos os documentos que o instruem, posto que não se fizeram acompanhar da notificação, e, ainda, que lhe fosse reaberto prazo para exercer o seu direito de defesa.

6. Contudo, até a presente data não lhe foi dirigida qualquer comunicação quanto ao acolhimento ou não dessas pretensões, o que obrigou a elaborar a presente peça defensiva sem ter se inteirado de todo o conteúdo das peças que compõem a NFLD em testilha, ficando, portanto, fortemente limitada no seu direito à ampla defesa, ferindo sobremaneira a disposição inserida no art. 52, inciso LV, da Constituição Federal.

7. Some-se, ainda, que o não atendimento as postulações daquelas peças implicou em ser colocado à disposição da requerente prazo extremamente exíguo para se defender de situações apontadas pelo agente do fisco que demorou cerca de 4 (quatro) meses para concluir seus levantamentos, numa evidente e considerável desproporção entre a operação atacante e a defensiva.”

Ocorre, todavia, que os itens 5 a 7 da impugnação oferecida pelo Contribuinte trata de matéria totalmente diversa, conforme se depreende do excerto extraído da defesa administrativa e reproduzido abaixo:

“5. A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito em tela está também maculada de erro incontornável, o que a torna juridicamente imprestável e decreta de pronto a sua nulidade. Veja-se:

6. O Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito em referência está vazado de forma incongruente, dúbia e confusa, se mostrando flagrantemente contraditório.

7. No referido Relatório, no título denominado LANÇAMENTO “NFO” NOTAS FISCAIS = ORGANIZAÇÕES, consta expressamente “O contribuinte sob Ação Fiscal deixou de apresentar a Fiscalização os livros contábeis (Diário, Razão) referente ao ano de 2004 ... ” Contraditoriamente, no referido Relatório, no título denominado LANÇAMENTO “ORG” -

ORGANIZAÇÕES UNIDADES NDG/NÃO DECLARADO GFIP, consta a informação que referido levantamento considerou as remunerações "verificadas através das folhas de pagamento e lançamentos contábeis nos livros Diário e Razão, assim como através dos documentos que embalam estes lançamentos", levantamentos estes que se estenderam até o período 13/2/2004. Ora, absolutamente paradoxais e contraditórias as duas assertivas do Relatório Fiscal. Num primeiro momento, afirma-se que o contribuinte deixou de apresentar os livros contábeis referente ao ano de 2004, para depois, afirmar, com relação a outra rubrica de levantamento que estendeu-se até a referência 13/2004, que este lastreou-se em lançamentos contábeis nos livros Diário e Razão".

Conforme demonstrado, as alegações que o Recorrente sustenta terem sido levadas à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância de fato não o foram.

Realmente, não há como obrigar a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS a se manifestar sobre questões que não lhe foram alçadas à apreciação em sede de defesa administrativa.

Também não merece prosperar a alegação de que a decisão recorrida tenha ignorado todas as argumentações e provas documentais juntadas na defesa inicial com relação ao lançamento denominado "NFO - NOTAS FISCAIS ORGANIZAÇÕES".

Visando a esclarecer as questões suscitadas na impugnação, o Órgão Julgador de 1ª Instância baixou o feito, por duas vezes, em Diligência Fiscal para que a Autoridade Lançadora se pronunciasse sobre a documentação e alegações deduzidas pelo Contribuinte em sua peça de defesa.

Fruto de tais diligências, as informações fiscais a fls. 910/911 e a fls. 934/936 apreciou as alegações de defesa, e serviram de base e fundamento para a Decisão de Primeira Instância Administrativa.

Ocorre, todavia, que o Recorrente não especificou quais teriam sido as argumentações e os elementos de prova documental que, em seu entender, foram ignorados pela DRJ/CGE, omissão essa que inviabiliza a o exame da suposta omissão.

Alegar sem nada demonstrar ou provar produz os mesmos efeitos que nada alegar.

Merece ser mencionado que a Diligência Fiscal não se presta para suprir uma deficiência do Sujeito Passivo na instrução processual. As circunstâncias de fato garantidoras do direito pleiteado pela Recorrente somente podem ser confirmadas mediante a apresentação das notas fiscais de serviço onde conste consignada, expressamente, a proporção correta de materiais fornecidos e de serviços executados, como assim ressaltou a DRJ/CGE em seu Acórdão.

As notas fiscais em realce foram solicitadas à empresa, mediante intimação expressa, a fls. 178/179, porém, não foram apresentadas.

Nessa prumada, tratando-se de hipótese de comprovação via documental, tais elementos de prova tem que ser acostados ao processo já na fase de defesa administrativa, juntamente com a impugnação ao lançamento, como assim determina o §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)

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

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

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

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

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 8.748/1993) (grifos nossos)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532/1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532/1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532/1997)

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

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532/1997)

Quanto aos documentos acostados a fls. 263/299, estes se consubstanciam em meras planilhas elaboradas unilateralmente pelo Contribuinte, as quais não possuem qualquer poder probante, eis que não se encontram corteadas pelos documentos fiscais que embasaram sua elaboração.

Planilhas não são elementos de prova. As notas fiscais a partir das quais houveram-se por elaboradas as planilhas, sim. As planilhas fazem alusão a supostas notas fiscais, mas tais documentos fiscais não foram apresentados nem à Fiscalização, durante os procedimentos fiscais, tampouco à DRJ/CGE, em sede de impugnação ao lançamento, muito menos a este CARF, em grau de Recurso Voluntário.

Como cediço, não se presta a Diligência Fiscal para suprir uma deficiência da Parte na instrução processual. As provas documentais em que se fundamenta o direito do Contribuinte têm que ser acostadas aos autos já na fase de defesa administrativa, juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o Impugnante fazê-lo em outro momento processual, ressalvadas as hipóteses legais, a teor do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

2.2. DO PEDIDO DE PERÍCIA / DILIGÊNCIA.

O Recorrente protesta ainda pela realização de Perícia.

Cumpra de plano ressaltar, de molde a nocautear qualquer dúvida, que a perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a solução da controvérsia objeto do litígio.

Nesse panorama, a produção de prova pericial revela-se apropriada e útil somente nos casos em que a verdade material não puder ser alcançada de outra forma mais célere e simples. Por tal razão, as autoridades a quem incumbe o julgamento do feito frequentemente indeferem solicitações de diligência ou perícias sob o fundamento de que as informações requeridas pelo contribuinte não serem necessárias à solução do litígio ou já estarem elucidadas, por outros meios, nos documentos acostados aos autos.

Estatisticamente, constata-se que grande parte dos requerimentos de perícia avariados no processo administrativo fiscal versa sobre o exame de assentamentos registrados em documentos e/ou na escrita fiscal do sujeito passivo, cujo teor já é do conhecimento do auditor fiscal no momento da formalização do lançamento, eis que sindicado e esclarecido durante todo o curso da ação fiscal. Diante desse quadro, o reexame de tais informações por outro especialista somente se revelaria necessário se ainda perdurasse dúvidas quanto ao convencimento da autoridade julgadora quanto às matérias de fato a serem consideradas no julgamento do processo.

Por óbvio, nada impede que o contribuinte venha aos autos demonstrar a questão que se queira discutir no levantamento fiscal, e o motivo pelo qual a prova não possa ser trazida diretamente aos autos, já que os julgadores administrativos têm, como requisito para o exercício de suas funções, o conhecimento da matéria tributária. Nada obstante, a palavra final acerca da conveniência e oportunidade da produção da prova pericial caberá sempre à autoridade julgadora, a teor do preceito inscrito *caput* do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos nossos)*

De outro eito, mostra-se auspicioso destacar que os artigos 15, 16 e 18 do Decreto nº 70.235/72 estipulam que a impugnação tem que ser formalizada com os documentos em que se fundamentar a defesa do impugnante, devendo mencionar o correspondente instrumento de bloqueio, as perícias pretendidas, expostos obrigatoriamente os motivos que as justifiquem, a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito indicado, sob pena de o pedido de perícia ser tido como não formulado.

DECRETO nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, **expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.** (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

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

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

(...)

*§4º **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual**, a menos que: (Incluído pela Lei nº 8.748/1993) (grifos nossos)*

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532/1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532/1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532/1997)

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

Nesse contexto, simples pedidos de perícia da documentação contábil e fiscal do contribuinte, desacompanhados da devida demonstração de uma das hipóteses previstas no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, bem como de justificativa da não colação de tais provas documentais aos autos do processo, são tidos, via de regra, como meramente protelatórios.

No caso vertente, o direito pleiteado pelo Recorrente somente poderia ser apreciado, e eventualmente deferido, caso fossem apresentadas as provas documentais a que a empresa foi formalmente intimada a exhibir, mas não o fez em sua plenitude.

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente não tem que protestar pela produção de provas documentais no processo administrativo, muito menos esperar que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campo Grande/MS determine a realização de diligências para a apreciação *in loco* de documentos do Sujeito Passivo que deveriam ter sido colacionados à sua peça de defesa administrativa.

Tem o Recorrente, por disposição legal, que produzir as provas de seu direito, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão.

2.3. DO CERCEAMENTO DE DEFESA

O Recorrente alega ter havido cerceamento do seu direito de defesa. Sustenta que o Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito em referência está vazado de forma incongruente, dúbia e confusa, se mostrando flagrantemente contraditório.

Não vislumbramos, todavia, tal ocorrência.

Cabe iluminar, inicialmente, que o lançamento tributário é constituído por uma diversidade de Relatórios, Termos e Discriminativos, os quais devem ser compulsados em seu conjunto, e de cuja sinergia emergem as condições de contorno específicas do crédito tributário em constituição.

Dada à complexidade do procedimento, cada elemento constitutivo do lançamento há que ser interpretado e digerido com o olhar clínico que o seu propósito finalístico assim demanda, e com o conhecimento técnico que a atividade assim exige, para que não se cometa o despropósito de se atribuir à administração tributária uma deficiência que, muita vez, não é da parte que formaliza e redige os elementos constitutivos do lançamento, mas, sim, de quem os analisa e interpreta.

Com efeito, por se tratar o lançamento de um procedimento administrativo de **cunho eminentemente jurídico, nada mais natural e exigível que os termos que o compõem**

obedeçam à lógica e ao jargão jurídico. Tal característica, logicamente, não o invalida. Ao contrário, lhe confere a precisão terminológica adequada à sua perfeita compreensão e alcance. Fosse o lançamento um documento médico, de TI, ou de engenharia, exigíveis seriam os jargões médico, de informática ou de engenharia, respectivamente, não o jurídico.

Conforme descrito no item 2.3 do Relatório Fiscal, o crédito tributário ora em constituição, para fins de organização e melhor compreensão, houve-se por agrupado em levantamentos distintos, tecnicamente designados como “*papeis de trabalho*”, os quais agrupam os eventos tributários de natureza semelhante, descrevendo a Autoridade Lançadora, na sequência, para cada um dos levantamentos aludidos, as notas características dos fatos geradores a que se referem.

Tais informações são complementadas pelo Relatório de Lançamentos, a fls. 63/110, o qual relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo, com observações, quando necessárias, sobre sua natureza ou fonte documental.

O Relatório de Lançamentos registra de forma discriminada por estabelecimento, competência e levantamento, dentre outras informações, a natureza jurídica e o montante absoluto da base de cálculo do tributo lançado, o código e natureza da contribuição, assim como, sendo o caso, as deduções a que faz jus o contribuinte.

De outro eito, as informações pertinentes às contribuições sociais objeto do presente lançamento encontram dispostas no Discriminativo Analítico de Débito, a fls. 09/52, de forma discriminada por rubricas, alíquota, valor absoluto, base de cálculo, competência e estabelecimento, de molde que sua correção e consistência podem ser sindicadas a qualquer tempo e oportunidade pelo sujeito passivo.

O documento descrito no parágrafo precedente informa também, de forma individualizada por rubrica lançada, os valores dos créditos de titularidade do contribuinte que foram considerados no presente lançamento, os eventuais valores de dedução legal e as diferenças a recolher, assim como os códigos de cada levantamento que integra o presente lançamento e os códigos do Fundo de Previdência e Assistência Social, de terceiros e a Classificação Nacional de Atividades Econômicas a que se enquadra a empresa Autuada.

De forma idêntica, guardadas as devidas particularidades, os preceitos normativos que fornecem sustentação jurídica ao lançamento então operado foram devidamente especificados no relatório intitulado Fundamentos Legais do Débito – FLD, o qual se houve por elaborado de maneira extremamente individualizada por lançamento, sendo estruturado de forma atomizada por tópicos específicos condizentes com os mais diversos e variados aspectos relacionados com procedimento fiscal e o crédito tributário ora em apreciação, descrevendo, pormenorizadamente, em cada horizonte temporal, todos os instrumentos normativos que dão esteio às atribuições e competências do auditor fiscal, às contribuições sociais lançadas e seus acessórios pecuniários, às substituições tributárias, aos prazos e obrigações de recolhimento, às obrigações acessórias pertinentes ao caso espécie, dentre outras, especificando, não somente o Diploma Legal invocado, mas, igualmente, os dispositivos normativos correspondentes, permitindo ao Autuado a perfeita compreensão dos fundamentos e razões da autuação.

Como visto, verifica-se que o lançamento em relevo foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o Agente Autuante

demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência dos fatos geradores da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a NFLD, de forma discriminada por estabelecimento, levantamento e competência, os fatos geradores da exação, as destinações de cada tributo, os montantes apurados, bem como as diferenças a serem recolhidas.

O Relatório Fiscal expõe todos os elementos que motivaram a lavratura dos mencionados “*papeis de trabalho*”, bem como os elementos de convicção que amparam os procedimentos adotados no curso da ação fiscal.

O lançamento encontra-se revestido de todas as formalidades exigidas por lei, dele constando, além dos relatórios já citados, os MPF, TIAD e TEAF, dentre outros, havendo sido o Sujeito Passivo cientificado de todas as decisões de relevo exaradas no curso do presente feito, restando garantido dessarte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao Notificado.

Inexiste, pois, qualquer vício na formalização do débito a amparar a alegação de cerceamento de defesa erguida pela Recorrente.

Inexiste, igualmente, qualquer contradição no Relatório Fiscal.

O período de apuração de vertente lançamento é contínuo, desde 01/04/2000 até 30/04/2005.

Apesar de formalmente intimada, a empresa não apresentou à Fiscalização os livros contábeis (Diário, Razão) referentes ao ano de 2004, razão pela as contribuições sociais devidas referentes a esse período foram arbitradas, tendo como base de calculo 40% do valor total das notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela empresa.

“LANCAMENTO "NFO" NOTAS FISCAIS = ORGANIZAÇÕES

O contribuinte sob Ação Fiscal deixou de apresentar a Fiscalização os livros contábeis (Diário, Razão) referente ao ano de 2004, assim sendo as contribuições sociais devidas foram arbitradas tendo como base de calculo 40% (quarenta por cento) do valor total das notas fiscais de prestação de serviço emitidas pela empresa.

O arbitramento foi realizado nas competências 01/2004 a 11/2004”.

Nas demais competências do período de apuração houve-se por considerado na apuração da matéria tributável os lançamentos registrados nos livros contábeis.

O levantamento denominado "ORG- ORGANIZAÇÕES UNIDAS NDG/NÃO DECLARADO GFIP" contempla fatos geradores ocorridos nas competências de maio/2000 até dezembro/2004, ou seja, compreendendo competências para as quais foram apresentados os livros fiscais (2000, 2001, 2002 e 2003) e competências em que a empresa não apresentou tal documentação (2004). Assim, os fatos geradores referentes a esse levantamento foram extraídos das folhas de pagamento e lançamentos contábeis nos livros Diário e Razão, quando existentes, assim como através dos documentos que embasaram estes lançamentos.

Inexiste, pois, qualquer paradoxo ou contradição no Relatório Fiscal da NFLD, apenas certa deficiência na interpretação do texto.

Não procede a alegação de que a empresa teve a sua defesa cerceada quando o fisco não relacionou os funcionários que seriam privilegiados com o plano de saúde UNIMED.

Mediante TIAD a fl. 909, a empresa foi formalmente intimada a apresentar os nomes dos beneficiados pela UNIMED. No entanto, conforme consignado na Informação Fiscal a fl. 911, "QUESITO G", a empresa não apresentou a relação dos beneficiários, tendo, somente, apresentado as faturas.

Na resposta à diligência, o auditor ainda demonstra que, além de não apresentar a lista dos beneficiários, a contribuinte não apresentou nenhum documento em que os seus empregados atestem que não tinham interesse no plano de saúde, pois somente assim, uma empresa de aproximadamente 1.000 empregados justificaria pagar apenas a quantia mensal de aproximadamente R\$ 2.000,00 a título de plano de saúde a seus segurados.

“QUESITO G – Foi solicitado na diligência a apresentação dos beneficiários, conforme constante no TIAD, porém a empresa somente apresentou as faturas.

QUESITO H- Assim como na diligência atual a empresa não apresentou durante a ação fiscal os beneficiários da Unimed, sendo que por uma questão lógica uma empresa com aproximadamente 1000 empregados, jamais pagaria a quantia mensal de aproximadamente R\$ 2.000,00 para a totalidade de seus segurados. Destacamos ainda, que a empresa também não apresentou nenhum tipo de documento onde seus empregados atestam que não tem interesse no seguro saúde.”

Ora, o Ordenamento Jurídico não admite que se venha aos autos alegar como argumento de defesa as consequências decorrentes da própria torpeza.

Também não procede a alegação de que, no "LANÇAMENTO ARO - ARBITRAMENTO TOMADOR" não haveria a identificação por parte do auditor de quais as pessoas contratadas e subcontratados que teriam prestados serviços à empresa.

De acordo com o Relatório Fiscal, a fl. 187, foi solicitado que a empresa apresentasse os respectivos documentos contábeis que embasaram o lançamento “ARO - ARBITRAMENTO TOMADOR”, porém, a empresa deixou de apresentar os documentos, alegando em síntese que os mesmos haviam se extraviado em uma recente reforma no edifício sede da empresa.

Assim, verifica-se que somente a empresa poderia ter esta relação.

O auditor efetuou o lançamento com base na contabilidade, mais precisamente utilizando-se a conta 62.205-2 - "Serviços Prestados Pessoa Jurídica". Ninguém melhor que a contribuinte para ter a relação destas prestadoras de serviços. Em resumo, o Recorrente não pode alegar cerceamento de defesa em relação a um valor que ele mesmo

informou em sua contabilidade. Além do mais, o Recorrente poderia apresentar uma planilha demonstrando toda a retenção sofrida em relação às notas de fiscais emitidas. Obviamente que deveriam ser apresentadas todas as notas fiscais com o correspondente destaque da retenção.

Por tais razões, rejeitamos a preliminar de cerceamento de defesa e de nulidade, bem como o pedido de produção de prova pericial.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumprido de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Em razão do reconhecimento da decadência parcial, pela DRJ/CGE, do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos até a competência junho/2000, inclusive, as alegações recursais referentes a fatos jurídicos tributários ocorridos nessas competências não serão igualmente debatidas, em virtude da perda do objeto. Dessarte, o exame a ser empreendido por este Colegiado limitar-se-á às contestações referentes aos fatos geradores ocorridos a contar da competência julho/2000, inclusive.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

3.1. DO ARBITRAMENTO

Alega o Recorrente que o arbitramento levado a efeito pelo Fisco se assenta em premissa inidônea.

Com efeito, a estrutura normativa dos tributos em geral aponta no sentido de que a base de cálculo da exação deve ser apurada, em princípio, com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes.

Não por outra razão, a legislação tributária exige que todas as operações econômicas da empresa sejam devidamente registradas em documentos adrede elaborados para cada fim, os quais devem ser mantidos, por força de lei, sob a tutela e guarda da empresa enquanto não estiverem caducas ou prescritas as obrigações e créditos tributários deles decorrentes, para que possam fazer prova em favor do Contribuinte.

Da mesma forma, estabelece a legislação que os registros contábeis têm que ser lançados mensalmente em título próprios da contabilidade, com esteio em documentação idônea e adequada, a qual deverá ser mantida sob a guarda da empresa até que se escoe integralmente o prazo decadencial das obrigações tributárias a eles associadas ou decorrentes.

Nessa vertente, o art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Impôs também ao sujeito passivo o dever instrumental de elaborar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela legislação tributária.

Além disso, determinou que o contribuinte informasse, mensalmente, mediante GFIP, todos os dados relacionados a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, e outras informações do interesse do INSS.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528/97)

No que pertine à elaboração das folhas de pagamento, ouvimos em alto e bom som das normas assentadas no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, que a folha de pagamento deve ser elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, devendo, necessariamente, discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado; agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade; destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais e indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

No que toca à GFIP, exige a lei que em tal documento sejam declarados mensalmente pelo empregador, dentre outras informações, os dados cadastrais do empregador/contribuinte, dos trabalhadores e tomadores/obras; as Bases de incidência do FGTS e das contribuições previdenciárias, compreendendo o total das remunerações dos trabalhadores, a comercialização da produção, a receita de espetáculos desportivos/patrocínio, o pagamento a cooperativa de trabalho, a movimentação de trabalhadores (afastamentos e retornos), salário-família e salário-maternidade, compensação de contribuições previdenciárias, assim como retenção de 11% sobre nota fiscal/fatura, exposição a agentes nocivos/múltiplos vínculos, valor da contribuição do segurado, nas situações em que não for calculado pelo SEFIP (múltiplos vínculos/múltiplas fontes, trabalhador avulso), valor das faturas emitidas para o tomador, dentre tantas outras previstas no Manual da GFIP.

De outro canto, mas ária de outra ópera, a lei ordena que sejam lançados mensalmente em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Mostra-se auspicioso destacar que a contabilidade tem como uma de suas finalidades assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, visando a atender, de forma uniforme, às exigências das leis e regulamentos dos órgãos públicos. Na atualidade ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Contudo, a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa sindicat os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Engana-se aquele que acredita serem os livros contábeis exigíveis apenas pela legislação comercial. A legislação Tributária é aquela que mais impõe modulações e padrões aos lançamentos contábeis e à estruturação e formalização dos livros, não sendo por outro motivo também conhecidos como “Livros Fiscais”. No tocante à escrituração contábil, a não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária sujeita o contribuinte ao pagamento de penalidades pecuniárias a lhe serem impostas mediante o competente Auto de Infração.

No âmbito das contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212/91 atribuiu à fiscalização previdenciária a prerrogativa de examinar toda a documentação e os livros fiscais da empresa, não podendo lhe ser oposta qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examinar os livros, arquivos, documentos ou papéis comerciais ou

fiscais

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados. (grifos nossos)

§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

(...)

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não discrepam dos mandamentos encartados no Código Tributário Nacional - CTN, cujo art. 195 aponta, inflexivelmente, para o mesmo norte.

Código Tributário Nacional -CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Não é demais enaltecer que a elaboração de folha de pagamento nos moldes acima descritos, a declaração em GFIP de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e o registro dessas informações na contabilidade não se configuram faculdades da empresa, mas, sim, obrigações tributárias acessórias a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

Excepcionalmente, nas ocasiões em que o conhecimento fiel dos fatos geradores ocorridos na empresa, pelo exame dos documentos acima referidos, não for viável, o ordenamento jurídico admite o emprego meios indiretos para a apuração da base de cálculo das contribuições sociais devidas.

No caso em exame, as provas dos autos demonstram que o Sujeito Passivo houve-se formalmente intimado a apresentar uma série de documentos, os quais não foram apresentados em sua plenitude, conforme relatado no Relatório Fiscal a fls. 186/192, dentre os quais destacamos:

- Livros fiscais referentes aos exercícios de 2004 e 2005;
- Notas fiscais de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, contratos, e respectivas GFIP.
- Relação de beneficiários do plano de saúde Unimed;

A não observância das obrigações tributárias exigidas pela legislação de regência frustrou os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do Fisco, que se viram impelidos a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores objeto do vertente lançamento, não somente nos documentos suso destacados, mas, igualmente, em outras fontes de informação.

Nessas circunstâncias, a apresentação deficiente de qualquer documento ou informação assim como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registrou o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, configuram-se motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, da base de cálculo das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, a teor do permissivo legal encartado nos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

(...)

*§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de **qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente**, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, **inscrever de ofício***

importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (grifos nossos)

(...)

§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (grifos nossos)

Nos procedimentos fiscais de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos assinalados pela lei como adequados ao registro lapidado dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais.

Tais elementos podem ser os mais diversos, como, a título meramente ilustrativo, RPA, notas fiscais, Custo Unitário Básico da construção civil, contratos de prestação de serviços, valor de mercado de utilidades recebidas por segurados, custo de mão de obra empregada em serviços de construção civil, dentre outros.

Muita vez alguns dos critérios de aferição indireta a serem empregados pela fiscalização, nas hipóteses autorizadas pela lei, encontram-se positivados na legislação previdenciária, ostentando natureza meramente procedimental interna, não interferindo, de maneira alguma, *extra muros*, eis que não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos contribuintes. A abrangência de seus comandos, advirta-se, restringe-se, tão somente, ao critério de apuração indireta das bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nada mais.

Em outros casos, a Fiscalização tem que buscar outros parâmetros de aferição, os mais diversos imagináveis, de molde a construir hipoteticamente o arcabouço substancial da matéria tributável, tendo por alicerce, muita vez, o princípio da razoabilidade. Usualmente, vale-se a fiscalização de um critério de analogia da empresa fiscalizada com as demais empresas atuantes no mesmo ramo e que se encontram em situações similares. Muitas outras ocasiões, tem a autoridade fiscal que extrair de outras fontes de informações, tais como previsões contratuais, o montante da base de cálculo do tributo, para determinar o montante devido.

No caso em debate, no que se refere ao levantamento "ARO - ARBITRAMENTO TOMADOR", tendo em vista a não apresentação de documentação idônea de onde se pudesse extrair, com a exatidão exigida pela Legislação Tributária, os valores referentes a materiais fornecidos e equipamentos utilizados pelas empresas prestadoras de serviços realizados mediante cessão de mão de obra, houve-se por considerada como base de cálculo da retenção o montante de 11% do valor bruto das notas fiscais/faturas de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, nos moldes previstos no art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância

retida até o dia 20 do mês subsequente ao da emissão da

respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98)

§1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98).

§2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98).

§3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98).

§4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711/98).

I - limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

§5º O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

No que pertine ao levantamento "NFO - NOTAS FISCAIS = ORGANIZAÇÕES", a Autoridade Lançadora informa em seu Relatório Fiscal que o contribuinte deixou de apresentar à fiscalização os livros contábeis (diário e razão) referente ao ano de 2004 e 2005, de maneira que a matéria tributável, assim considerada a remuneração paga aos segurados empregados, houve-se por apurada mediante arbitramento de sua base de cálculo no montante correspondente a 40% do valor total das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela empresa, nos termos assentados no art. 441 da Instrução Normativa INSS/DC nº 100/2003.

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003

Seção I

Da Apuração da Remuneração da Mão-de-Obra Contida em Nota Fiscal, Fatura ou Recibo de Prestação de Serviços

Art. 441. O valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, corresponde, no mínimo, a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

Nos casos em que reste expressamente consignado nos contratos de prestação de serviços e nas respectivas notas fiscais a obrigação da empresa prestadora de fornecimento de materiais ou o uso de equipamentos específicos, valor dos serviços contido na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços deverá ser apurado na forma prevista no art. 619 da IN INSS/DC nº 100/2003, conforme estabelecido no art. 442 da mesma Instrução Normativa.

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003

Art. 442. Havendo previsão contratual de fornecimento de material, ou de utilização de equipamentos, ou de ambos, na execução dos serviços contratados, o valor dos serviços contido na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços deverá ser apurado na forma prevista no art. 619, observado o disposto no art. 623.

Art. 618. Para fins de aferição, a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços por empresa corresponde ao mínimo de:

I - quarenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - cinquenta por cento do valor dos serviços constantes da nota fiscal, da fatura ou do recibo, no caso de trabalho temporário.

Parágrafo único. Nos serviços de limpeza, de transporte de cargas e de passageiros e nos de construção civil, que envolvam utilização de equipamentos, a remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços não poderá ser inferior aos respectivos percentuais previstos nos arts. 620, 621 e 623.

Art. 619. Havendo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, para a execução dos serviços, se os valores de material ou equipamento estiverem estabelecidos no contrato, ainda que não discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços será apurado na forma do art. 618.

§1º Havendo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, e os valores de material ou de utilização de equipamento não estiverem estabelecidos no contrato nem discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, o valor do serviço corresponde, no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, aplicando-se para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra utilizada o disposto no art. 618.

§2º Havendo discriminação de valores de material ou de utilização de equipamento na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, mas não existindo previsão contratual de seu fornecimento, o valor dos serviços será o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo, aplicando-se, para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra, o disposto no art. 618.

§3º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, ainda que não esteja previsto em contrato, o valor do serviço corresponderá a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, aplicando-se, para fins de aferição da remuneração da mão-de-obra

utilizada na prestação de serviços, o disposto no art. 618 e observado, no caso da construção civil, o previsto no art. 623.

§4º A remuneração nos serviços de transporte de cargas e de passageiros será aferida na forma prevista no art. 621.

Conforme consignado no QUESITO D da Informação Fiscal a fls. 934/935, “Nos itens 63 e 64 da impugnação o contribuinte alega que as notas fiscais de prestação de serviço, incluíam serviços e materiais, assim sendo solicitamos novamente as notas fiscais e os contratos, referentes aos serviços prestados. O impugnante apresentou os contratos de prestação de serviço, porém o mais relevante, ou seja, as notas fiscais, não foram apresentadas, alegando em síntese, que as notas fiscais estão em poder do Ministério Público do Estado do Mato Grosso do Sul, conforme Certidão expedida em 25/05/2005. O notificado não apresentou nenhum documento oficial, que tenha requerido ao MPE do Mato Grosso do Sul as notas fiscais ou fotocópias das mesmas no período abrangido por esta Diligência Fiscal, visando atender ao solicitado pela Receita Federal do Brasil, demonstrando desta forma o intuito de protelar o andamento deste processo, com a apresentação de uma Certidão expedida em 2005”.

Assim, não havendo sido devidamente comprovado, nos termos da legislação de regência, o fornecimento de materiais e a utilização de equipamentos na prestação dos serviços, o valor da remuneração da mão-de-obra utilizada na execução dos serviços contratados, aferido indiretamente, houve-se por mantido no percentual mínimo, correspondente a quarenta por cento do valor dos serviços contidos na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, conforme art. 441 da IN INSS/DC nº 100/2003.

Merece ser enaltecido que o critério de arbitramento e os percentuais estatuídos na IN INSS/DC nº 100/2003 decorrem de estudos técnicos levados a efeito pela Autarquia Previdenciária Federal, com o objetivo de determinar as bases de cálculo das contribuições devidas, nos casos de apresentação deficiente ou de sonegação de documentos pelo Contribuinte.

Não procede, por óbvio, a alegação de que o arbitramento se utiliza de base de cálculo não prevista em lei.

Ora, a base de cálculo das contribuições devidas permanece a mesma prevista na Lei nº 8.212/91:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732/98).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876/99).

(...)

Os procedimentos levados a efeito pela Fiscalização apenas permitiram que essa base de cálculo fosse apurada mediante aferição indireta, com esteio no art. 33 da Lei nº 8.212/91, uma vez que a sonegação de documentos e/ou a sua apresentação deficiente não permitiram aos agentes fiscais a determinação direta e precisa da matéria tributável.

Registre-se, por relevante, que a IN INSS/DC nº 100/2003 não está, de maneira alguma, inovando a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas, tampouco instituindo nova alíquota para o tributo, mas, tão somente, estabelecendo critérios da apuração indireta da remuneração contida em nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

Nessa perspectiva, conforme expressamente estatuído na lei, não concordando o sujeito passivo com o valor aferido pela Autoridade Lançadora, compete-lhe, ante a refigurada distribuição do ônus da prova, que lhe é avesso, demonstrar por meios idôneos que tal montante não condiz com a realidade.

Tivesse a empresa cumprido, com o devido rigor, as obrigações tributárias acessórias impostas pela legislação, os fatos geradores teriam sido apurados diretamente da escrituração contábil, dos contratos de prestação de serviços e dos valores de mão de obra discriminados nas notas fiscais de prestação de serviços. Mas assim não ocorreu. A não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária quebrou o mecanismo idealizado pelo legislador ordinário para a apuração ágil e precisa dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, obrigando os agentes fiscais a investigar uma miríade de outros documentos e títulos diversos e genéricos da contabilidade, para a captação dos fatos jurídicos tributários de sua competência, no cumprimento efetivo do seu dever de ofício.

Não se utilizaria de procedimento de aferição indireta caso o sujeito passivo propiciasse ao Fisco todas as condições para a perfeita identificação do fato gerador da exação sindicada, bem como a exata dimensão da respectiva base de cálculo, sobre a qual, utilizando-se as alíquotas legalmente previstas, os Agentes Fiscais determinariam, com precisão, o *quantum* devido.

Falhando o Contribuinte em sua obrigação, a lei prevê um procedimento alternativo, consistente na apuração indireta da base de cálculo, como assim procedeu a fiscalização.

A incúria do Notificado no adimplemento do seu dever jurídico não pode servir de escudo à atuação dos Agentes Fiscais no cumprimento vinculado do seu dever de ofício. *NEMO TURPITUDINEM SUAM ALLEGARE POTEST.*

Figuram presentes, portanto, os pressupostos legais para a apuração, por aferição indireta, da base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas.

Não procedem, também, as alegações de que, no Levantamento “NFO NOTAS FISCAIS = ORGANIZAÇÕES”, assim como no Levantamento “JPR – Padilha e Pontes Ltda” o Fisco não teria excluído da base de cálculo os valores dos materiais fornecidos e equipamentos utilizados.

Conforme estatuído no art. 442 da IN INSS/DC nº 100/2003, havendo previsão contratual de fornecimento de material, ou de utilização de equipamentos, ou de ambos, na execução dos serviços contratados, o valor dos serviços contido na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços deverá ser apurado na forma prevista no art. 619 da mesma Instrução Normativa.

Todavia, para que tais parcelas sejam excluídas da base de cálculo é indispensável que os valores do material fornecido ou dos equipamentos utilizados estejam estabelecidos no contrato, ainda que não discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços..

Ocorre, entretanto, que o Notificado não trouxe aos autos qualquer elemento de prova – máxime cópia dos contratos -, apto a comprovar que os serviços contratados continham previsão expressa nos respectivos contratos para o fornecimento de materiais, bem como para a utilização de equipamentos, e em que proporção.

Sem tal comprovação documental, prevalece a regra geral contida no art. 441 da IN INSS/DC nº 100/2003.

3.2. DA RETENÇÃO DE 11%

Alega o Recorrente que no Levantamento “ARO – Arbitramento Tomador” o Fisco utilizou-se de base de cálculo superior à devida, em razão de não terem sido deduzidos da base de cálculo da retenção de 11% de contribuição previdenciária os valores de fornecimento de material ou de utilização de equipamento na prestação dos serviços.

Com efeito, na contratação de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, em que a empresa contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, é facultada ao prestador dos citados serviços a exclusão do valor referente aos materiais

fornecidos e/ou aos equipamentos utilizados em sua execução, desde que tal fornecimento de materiais e/ou equipamentos esteja expressamente previsto no contrato firmado entre as partes e, cumulativamente, os valores do aludido fornecimento encontrem-se devidamente discriminados nas notas fiscais, faturas ou recibos, e sejam devidamente comprovados.

Regulamento da Previdência Social

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no §5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

(...)

*§7º Na contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, fica facultada ao contratado a **discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo**, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da retenção, **desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado**.*

A implementação simultânea dos requisitos supracitados constitui-se condição *sine qua non* para a exclusão dos respectivos valores da base de cálculo da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91.

LEI nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão de obra, observado o disposto no §5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98).

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no art. 158 da IN INSS/DC nº 100/2003, sob cuja égide ocorreram os fatos geradores sobre os quais nos debruçamos.

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003

*Art. 158. Havendo previsão contratual de fornecimento de material ou de utilização de equipamento próprio ou de terceiros, **exceto o manual**, para a execução dos serviços, esses valores serão deduzidos da base de cálculo **desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços**, conforme previsto no §7º do art. 219 do RPS. (grifos nossos)*

§1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.

§2º Revogado.

§3º Compete à contratada a comprovação dos valores de que trata o §1º deste artigo, mediante apresentação de documentos fiscais de aquisição do material ou contrato de locação de equipamento. (grifos nossos)

No caso *sub examine*, faltou o Recorrente no atendimento à necessária comprovação de tais valores, a ser levada a efeito mediante a apresentação de documentos fiscais de aquisição do material ou contrato de locação de equipamento, conforme exigência expressa no art. 158, §3º, da IN INSS/DC nº 100/2003.

De fato, o Notificado não trouxe aos autos qualquer elemento de prova, sobretudo as cópias autênticas dos contratos e notas fiscais, aptos a comprovar que os serviços contratados continham previsão expressa nos respectivos contratos para o fornecimento de materiais, bem como para a utilização de equipamentos, e em que proporção.

Cumpra neste comenos destacar que a vinculação da exclusão das parcelas referentes ao fornecimento de equipamentos e materiais da base de cálculo da retenção à sua devida comprovação foi inserida no ordenamento jurídico através do §7º, *in fine*, do art. 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, sendo suas disposições de observância obrigatória pelos membros das turmas do CARF, em atenção às prescrições adotadas no art. 62 do regimento interno deste colegiado, nos termos da Portaria MF nº 256/2009.

Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Diante de tal cenário, inexistindo comprovação do efetivo fornecimento de materiais e da utilização de equipamentos, pecando ainda o Recorrente na comprovação de tais valores mediante a apresentação dos documentos fiscais relativos à sua aquisição ou locação, conforme assim o exige a legislação previdenciária, andou bem a fiscalização ao fazer incidir na espécie os preceptivos encartados no art. 159, III, do IN INSS/DC nº 100/2003, eis que perfeitamente adequados ao caso em estudo.

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003

Art. 159. Quando o fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, estiver previsto em contrato, mas sem discriminação dos valores de material ou equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a:

I - cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços;

II - trinta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços para os serviços de transporte passageiros, cujas despesas de combustível e de manutenção dos veículos corram por conta da contratada;

III - sessenta e cinco por cento quando se referir à limpeza hospitalar e oitenta por cento, quando se referir às demais limpezas, aplicados sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços. (grifos nossos)

§1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, mas não estiver prevista em contrato, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, observando-se, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, os percentuais abaixo relacionados:

I - pavimentação asfáltica: dez por cento;

II - terraplenagem, aterro sanitário e dragagem: quinze por cento;

III - obras de arte (pontes ou viadutos): quarenta e cinco por cento;

IV - drenagem: cinquenta por cento;

V - demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto manuais: trinta e cinco por cento.

§2º Quando na mesma nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços constar a execução de mais de um dos serviços referidos nos incisos I a V do §1º deste artigo, cujos valores não constem individualmente discriminados na nota fiscal, na fatura, ou no recibo, deverá ser aplicado o percentual correspondente a cada tipo de serviço conforme disposto em contrato, ou o percentual maior, se o contrato não permitir identificar o valor de cada serviço.

Também não merece prosperar a alegação de que o Fisco tenha deixado de deduzir os recolhimentos efetuados pela empresa com o código 2631.

Consta consignado no item 4. do Relatório Fiscal que “Foram devidamente apropriados todos os valores recolhidos ou confessados pelo contribuinte, assim como aqueles decorrentes de lançamentos efetuados contra a empresa, relativos às competências inseridas na presente notificação. Os créditos apropriados estão discriminados no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados — RADA. Destaca-se que em virtude de estar sendo lavrado nesta Ação Fiscal débitos decorrentes de empresas que foram incorporadas e cindidas pela empresa sob Ação Fiscal e sendo necessário que os créditos previdenciários da incorporada e cindida fossem apropriados para as mesmas, as GPS e GRPS destas empresas foram lançadas como “CRED” - CREDITOS nos respectivos lançamentos contábeis.

Com efeito, o Relatório de Documentos Apresentados – RDA, a fls. 111/138, arrola todos os créditos de titularidade do Sujeito Passivo que foram considerados no presente lançamento, dele constando, inclusive, GPS recolhidas com o código 2631, referentes a Contribuições retidas sobre a NF/Fatura da Empresa Prestadora de Serviço CNPJ.

O Recorrente alega que não foram deduzidos os recolhimentos efetuados pela empresa no código 2631, mas não faz coligir aos autos qualquer elemento de prova desses recolhimentos não considerados pela Fiscalização, que não aqueles arrolados no RDA.

Os relatórios CCORGFIP, a fls. 291/294, referidos pelo Recorrente em seu Recurso Voluntário, referem-se à empresa “UNIDAS CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS LTDA”, CNPJ nº 26.815.464/0001-40, a qual não se encontra abrangida pela ação fiscal, conforme informado pelo auditor fiscal em resposta à diligência solicitada – Quesito F, a fl. 911.

Não se mostra despidendo destacar que a legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o foro apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

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

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

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

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

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

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

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

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

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

Avulta, nesse panorama jurídico, que as provas documentais têm que ser produzidas em juízo de impugnação. Como as demonstrações das alegações são provas documentais, estas têm que, necessariamente, ser colacionadas na peça de defesa, sob pena de preclusão, somente sendo permitido a sua apresentação em momento outro – futuro – caso restem caracterizadas as hipóteses autorizadoras excepcionais previstas no §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

Nesse contexto, não conseguiu o Recorrente desincumbir-se de seu ônus, não obtendo êxito em fulminar os fatos geradores que deram corpo ao lançamento tributário ora em foco.

Não procede, igualmente, a alegação de que, no Levantamento “NFO NOTAS FISCAIS = ORGANIZAÇÕES”, o Fisco teria deixado de verificar o conta corrente dos tomadores para certificar-se do efetivo recolhimento.

Ora, sendo o Recorrente uma empresa prestadora de serviços, este se encontra obrigado, por força do §4º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social, a destacar em sua nota fiscal de prestação de serviços o valor correspondente a 11% do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no §5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729/2003)

(...)

§4º O valor retido de que trata este artigo deverá ser destacado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, sendo compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa contratada quando do recolhimento das contribuições destinadas à seguridade social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados.

§5º O contratado deverá elaborar folha de pagamento e Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social distintas para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante do serviço.

(...)

Outro não é o direito positivado no art. 163 da IN INSS/DC nº 100/2003, *in verbis*:

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18 de dezembro de 2003

Art. 163. Quando da emissão da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, a contratada deverá destacar o valor da retenção com o título de “RETENÇÃO PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL”.

§1º O destaque do valor retido deverá ser identificado logo após a descrição dos serviços prestados, apenas para produzir efeito como parcela dedutível no ato da quitação da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, sem alteração do valor bruto da nota, fatura ou recibo de prestação de serviços.

§2º A falta do destaque do valor da retenção, conforme previsto no caput, constitui infração ao §1º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

Art. 170. A empresa contratada deverá elaborar:

I - folhas de pagamento distintas e o respectivo resumo geral, para cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante, relacionando todos os segurados alocados na prestação de serviços, na forma prevista no art. 225 do RPS;

II- GFIP com as informações relativas aos tomadores de serviços, para cada estabelecimento da empresa contratante ou cada obra de construção civil, utilizando os códigos de recolhimento próprios da atividade, conforme normas previstas no Manual da GFIP;

III - demonstrativo mensal por contratante e por contrato, assinado pelo seu representante legal, contendo:

- a) a denominação social e o CNPJ da contratante ou a matrícula CEI da obra de construção civil;
- b) o número e a data de emissão da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços;
- c) o valor bruto, o valor retido e o valor líquido recebido relativo à nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços;
- d) a totalização dos valores e sua consolidação por obra de construção civil ou por estabelecimento da contratante, conforme o caso.

Todavia, o Recorrente não traz aos autos qualquer comprovação de existência de nota fiscal/fatura de prestação de serviços em que conste expressamente consignado o destaque da retenção ora em debate e cujo recolhimento correspondente não se encontre arrolado no Relatório de Documentos Apresentados – RDA, a fls. 111/138.

Allegatio et non probatio, quasi non allegatio.

Como resultado, subsistem inabaladas as obrigações tributárias apuradas pela fiscalização, não demandando reformas a decisão recorrida.

3.3. DO AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO PAGO EM PECUNIA

O Recorrente alega que o Levantamento “ORG - ORGANIZAÇÕES UNIDAS NDG/NÃO DECLARADO GFIP” contempla tributação indevida sobre auxílio alimentação.

Não procede.

Grassa no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº 5.452 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho. Hoje, não mais.

CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO - CLT

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967) §

2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

§3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

§4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, *Nada existe de permanente a não ser a eterna propensão à mudança*. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações. Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajustam-nas à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao

empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro. O que dizer, também, do salário do jogador de futebol não titular, que passa a temporada inteira sem ser, sequer, escalado para o banco de reserva?

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas. Assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada começou a perceber que o conceito de remuneração não mais se circunscrevia meramente à contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, tinha a sua abrangência elástica a todas as verbas e vantagens auferidas pelo obreiro em decorrência do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o trabalhador estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora possam não representar contrapartida direta pelo trabalho realizado.

Em magnífico trabalho doutrinário, Amauri Mascaro Nascimento compra essa briga, desenvolvendo uma releitura do conceito de remuneração, realçando as notas características da prestação pecuniária ora em debate:

“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontroverso que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...

(...)

Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei”. Nascimento, Amauri M. , *Iniciação ao Direito do Trabalho*, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “remuneração” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

Constituição Federal de 1988

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifos nossos)

Do marco primitivo constitucional deflui que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espancar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam não somente a folha de salários como também sobre os “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência do conceito de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

Constituição Federal de 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Portanto, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (Instituto de Direito Previdenciário) do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária e repercutindo no benefício previdenciário do empregado.

Nesse sentido caminha a jurisprudência trabalhista conforme de depreende do seguinte julgado:

TRT-7 - Recurso Ordinário:

Processo: RECORD 53007520095070011 CE 0005300-7520095070011

Relator(a):DULCINA DE HOLANDA PALHANO

Órgão Julgador: TURMA 2

Publicação: 22/03/2010 DEJT

RECURSO DA RECLAMANTE CTVA - NATUREZA SALARIAL - CONTRIBUIÇÃO A ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.

A parcela CTVA, paga habitualmente e com destinação a servir de compromisso aos ganhos mensais do empregado, detém natureza salarial, devendo integrar a remuneração para todos os fins, inclusive para o cálculo da contribuição a entidade de previdência privada.

RECURSO DO RECLAMADO CEF - CTVA. Com efeito, se referidas gratificações são pagas com habitualidade se incorporam ao patrimônio jurídico do reclamante, de forma definitiva, compondo sua remuneração para todos os efeitos. Atente-se que a natureza de tal verba não mais será de "gratificação" mas sim de "Adicional Compensatório de Perda de Função"

A norma constitucional acima citada não exclui da tributação as rubricas recebidas em espécie de forma eventual. A todo ver, a norma constitucional em questão fez incorporar ao *SALÁRIO* (instituto de direito do trabalho) todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título. Ocorre, contudo, que o conceito de *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (instituto de direito previdenciário) é muito mais amplo que o conceito trabalhista mencionado, compreendendo não somente o *SALÁRIO* (instituto de direito do trabalho), mas, também, os *INCENTIVOS SALARIAIS*, assim como os *BENEFÍCIOS*.

Assim, as verbas auferidas de forma eventual podem se classificar, conforme o caso, ou como *incentivos salariais* ou como *benefícios*. Em ambos os casos, porém, integram o conceito de *Salário de Contribuição*, nos termos e na abrangência do art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

Leinº8.212,de24 de julho de 1991

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, **quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;** (Redação dada pela Lei nº 9.528/97) (grifos nossos)*

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876/1999).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876/1999).

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo segurado, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Adverta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o **“total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”**.

Da matriz jurídica e filosófica dos aludidos dispositivos, pode-se extrair, por decorrência lógica, que se encontram compreendidos no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.

- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer vantagem concedida e/ou verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

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

a) Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

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

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

d) As importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

e) As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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

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

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

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

5. Recebidas a título de incentivo à demissão;
6. Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
7. Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
8. Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
9. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
- f) A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- h) As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) O abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- m) Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- n) A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- o) As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- p) O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- q) O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos,

aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

r) O valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) O ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

u) A importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) O valor da multa prevista no §8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Cumpra-se observar que, nos termos do art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção. Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido § 9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Código Tributário Nacional - CTN

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Conjugue-se, ainda, nesse mister, que o preceito encartado no art. 176 do CTN exige previsão legal para a concessão de isenção, não podendo tal requisito ser suprido por acordo coletivo de trabalho, os quais produzem efeitos, unicamente, entre as partes que os celebram, sendo imprestáveis para vincular o Estado aos termos pactuados em suas cláusulas.

Código Tributário Nacional

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e

requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração. (grifos nossos)

A alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatui, de forma expressa, que não integra o Salário de contribuição a parcela "*in natura*" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976.

No caso ora em foco, a disciplina da matéria em relevo, no plano infraconstitucional, restou a cargo da Lei nº 6.321/76, a qual dispõe sobre os Programas de Alimentação do Trabalhador.

Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976:

Art. 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga in natura, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho. (grifos nossos)

Ressalte-se que os preceptivos aqui enunciados não conflitam com as linhas traçadas pelo art. 5º do Decreto nº 5/1991, que aponta para o mesmo norte.

Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991

Regulamenta a Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, que Trata do Programa de Alimentação do Trabalhador.

Art. 3º - Os Programas de Alimentação do Trabalhador deverão propiciar condições de avaliação do teor nutritivo da alimentação.

Art. 4º - Para a execução dos programas de alimentação do trabalhador, a pessoa jurídica beneficiária pode manter serviço próprio de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva, sociedades civis, sociedades comerciais e sociedades cooperativas. (redação dada pelo Dec. 2.101/96)

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

Art. 5º - A pessoa jurídica que custear em comum as despesas definidas no Art. 4, poderá beneficiar-se da dedução prevista na Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, pelo critério de rateio do custo total da alimentação.

Art. 6º - Nos Programas de Alimentação do Trabalhador - PAT, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, a parcela paga "in natura" pela empresa não tem natureza salarial, não se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos, não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e nem se configura como rendimento tributável do trabalhador. (grifos nossos)

Visando a brindar exequibilidade ao Programa de Alimentação do Trabalhador, a Secretaria de Inspeção do Trabalho e o Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego baixaram a Portaria nº 03, de 1º de março de 2002, cujo art. 2º estatuiu como exigência formal para a fruição dos benefícios fiscais a devida inscrição no programa em foco, mediante o preenchimento de formulário adrede, cuja cópia e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deve ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal.

PORTARIA Nº 03, DE 1º DE MARÇO DE 2002

II – DAS PESSOAS JURÍDICAS BENEFICIÁRIAS

Art. 2º Para inscrever-se no Programa e usufruir dos benefícios fiscais, a pessoa jurídica deverá requerer sua inscrição à Secretaria de Inspeção do Trabalho (SIT), através do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho (DSST), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), em impresso próprio para esse fim a ser adquirido nos Correios ou por meio eletrônico utilizando o formulário constante da página do Ministério do Trabalho e Emprego na Internet (www.mte.gov.br). (grifos nossos)

§1º A cópia do formulário e o respectivo comprovante oficial de postagem ao DSST/SIT ou o comprovante da adesão via Internet deverá ser mantida nas dependências da empresa, matriz e filiais, à disposição da fiscalização federal do trabalho.

§2º A documentação relacionada aos gastos com o Programa e aos incentivos dele decorrentes será mantida à disposição da fiscalização federal do trabalho, de modo a possibilitar seu exame e confronto com os registros contábeis e fiscais exigidos pela legislação.

§3º A pessoa jurídica beneficiária ou a prestadora de serviços de alimentação coletiva registradas no Programa de Alimentação do Trabalhador devem atualizar os dados constantes de seu registro sempre que houver alteração de informações cadastrais, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar informações a este Ministério por meio da Relação Anual de Informações Sociais (RAIS)

Com efeito, a inscrição no PAT não se constitui mera formalidade ou capricho da Administração. É através do conhecimento da existência do programa em determinada empresa que o Ministério do Trabalho e Emprego, através de seu órgão de fiscalização, verificará o cumprimento do disposto no artigo 3º acima transcrito. Ao incentivo fiscal há uma contraprestação por parte da empresa: o fornecimento de alimentação com teor nutritivo adequado em ambiente que atenda as condições aceitáveis de higiene.

De fato, a Portaria nº 03/2002 estabeleceu as instruções para a perfeita execução do Programa de Alimentação do Trabalhador, estabelecendo de forma taxativa que a execução inadequada do Programa de Alimentação do Trabalhador acarretará o cancelamento da inscrição ou registro no Ministério do Trabalho e Emprego, com a consequente perda do incentivo fiscal, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis.

Revela-se de extrema importância chamar a atenção para o fato de que a hipótese de não incidência legal de contribuições previdenciárias prevista alínea 'c' do §9º do

art. 28 da Lei nº 8.212/91, refere-se, exclusivamente, à parcela recebida "*in natura*" pelo empregado, ou seja, quando o próprio empregador fornece diretamente a alimentação pronta para consumo aos seus empregados, e desde que tal fornecimento esteja de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/76.

Deflui do exame dos dispositivos legais suso selecionados, apreciados segundo a exegese restritiva exigida pelo art. 111 do CTN, que para os valores despendidos pela empresa a título de alimentação aos empregados serem excluídos da base de incidência das contribuições sociais em foco é necessária a satisfação de dois requisitos fundamentais:

- a) Que a alimentação seja fornecida *in natura*, isto é, seja entregue ao empregado pronta para consumo imediato;
- b) Que o fornecimento de alimentação seja efetuado de acordo com o programa de alimentação ao trabalhador, aprovado pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/76, o qual exige como formalidade indispensável, a inscrição formal do empregador, em atenção ao art. 2º, *caput*, da Portaria nº 03/2002 da Secretaria de Inspeção do Trabalho e do Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego, que estabelece as instruções para a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador.

Colhemos das letras da alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 que a hipótese de isenção de contribuições previdenciárias ora em relevo não se satisfaz com a singela inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador, exigindo o preceito legal acima mencionado, como condição indispensável para a fruição do direito à isenção, que a alimentação seja fornecida *in natura* pelo empregador a seus empregados.

Como se observa, falha o caso em debate na satisfação dos requisitos fixados como essenciais pela lei de custeio da seguridade social, máxime em razão de a alimentação em apreço não haver sido por fornecida *in natura*, mas, sim, diretamente em pecúnia.

Conforme já enaltecido alhures, tratando-se de hipótese de renúncia fiscal, urge emprestar-se exegese restritiva à fórmula isentiva acima abordada. Infere-se, portanto, dos preceptivos ora revisitados, que a natureza *in natura* da alimentação fornecida e a adesão ao PAT constituem-se condições *sine qua non* para a fruição dos benefícios fiscais tributários e previdenciário, conforme expressamente previsto na alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, *verbatim*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

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

(...)

c) A parcela "*in natura*" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da

Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; (grifos nossos)

Cumprе alertar que o vertente lançamento não decorre das orientações plasmadas no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, mas, sim, diretamente, das disposições insculpidas na alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

A propósito, o próprio Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 houve-se por erigido com fundamento no dispositivo legal indicado no parágrafo precedente e nas decisões exarados pelo Superior Tribunal de Justiça, consignado que a alimentação fornecida *in natura*, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa pronta para o consumo pelo empregado, não sofre a incidência da contribuição previdenciária.

Tal orientação, portanto, não projeta efeitos sobre o caso em apreciação, uma vez que o dispositivo exposto em tal documento possui âmbito de influência restrito ao fornecimento de alimentação *in natura*, não alcançando as hipóteses de fornecimento na forma de vale refeição/alimentação, ou diretamente, mediante o pagamento em dinheiro, como assim se configura o presente caso.

PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

É de se salientar que a formulação do citado Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional decorreu da sedimentação da jurisprudência em torno da matéria no Superior Tribunal de Justiça, que pacificou o entendimento de que a alimentação *in natura* oferecida pela empresa ao trabalhador, ou seja, quando o próprio empregador fornece diretamente a alimentação pronta aos seus empregados, não se subsume à hipótese de incidência de contribuições previdenciárias, mesma que a empresa não esteja inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador, como assim se depreende dos seguintes julgados a seguir ementados:

REsp nº 1.119.787-SP

Relator: Ministro Luiz Fux

DJe 13/05/2010

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. FGTS. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. O pagamento do auxílio-alimentação in natura, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, razão pela qual não integra as contribuições para o FGTS. Precedentes: REsp 827.832/RS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/11/2007, DJ 10/12/2007 p. 298; AgRg no REsp 685.409/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2006, DJ 24/08/2006 p. 102; REsp 719.714/PR, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 24/04/2006 p.

367; REsp 659.859/MG, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/03/2006, DJ 27/03/2006 p. 171.

2. Recurso especial a que se nega seguimento.

Por outro lado, quando o auxílio alimentação for pago em espécie ou na forma de tickets/vales alimentação ou cartões, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Tal conclusão dessai, diretamente, dos termos assentados no art. 201, §11, da CF/1988, corroborado pelas disposições inscritas na alínea 'c' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 111 do CTN.

Nesse sentido, ressaltam-se excertos do julgado proferido pelo Min. Luiz Fux, nos autos do Recurso Especial nº 433.230/RS, publicado no DJe em 13/05/2010, cujos termos bem elucidam a questão:

REsp nº 433.230/RS

Relator: Ministro Luiz Fux

DJe 17/02/2003

EMENTA: TRIBUTÁRIO. FGTS. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. PAT. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. NÃO INSCRIÇÃO. TICKETS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO RELATIVA AO FGTS.

1. O auxílio alimentação, quando pago em espécie e com habitualidade, passa a integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, assumindo, pois, feição salarial, afastando-se, somente, de referida incidência quando o pagamento é efetuado in natura, ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, estando ou não inscrito no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

2. Aplicação ao Enunciado nº 241, do TST. Há incidência da contribuição social, do FGTS, sobre o valor representado pelo fornecimento ao empregado, por força do contrato de trabalho, de vale refeição.

3. Recurso Especial desprovido.

A lei é de precisão cirúrgica ao excluir da hipótese de incidência tributária somente, e tão somente, a parcela *in natura* recebida de acordo com o PAT. Assim, na visão oclusiva exigida pelo art. 111 do CTN, a parcela fornecida em espécie, em tickets, cartões ou Vales Alimentação integra o conceito de Salário de Contribuição para os fins colimados pela Lei nº 8.212/91.

O Recorrente alega que “os valores registrados na escrituração contábil sob o título “Auxílio Alimentação”, referem-se a ajudas de custo fornecidas aos empregados, em situações específicas, para cobertura de despesas de alimentação nas hipóteses de trabalho em localidades distantes dos respectivos locais de residência, prática necessária em decorrência da peculiaridade da atividade desenvolvida pela empresa, que se destaca pela prestação de

serviços, via de regra, fora de sua sede. Dessa forma, tais valores não integram o salário de contribuição, para fins de incidência da contribuição previdenciária, a teor do que dispõe o inciso VII do § 9º do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social, baixado pelo Decreto nº 3.048/99”.

Regulamento da Previdência Social

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

(...)

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

(...)

VII - a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da Consolidação das Leis do Trabalho;

Entendo que o Recorrente tenha desejado se referir ao inciso XII do §9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, que estatui não integrar o Salário de Contribuição “os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho e Emprego”.

Ora, sendo a isenção tributária uma norma legal de exceção, de interpretação restritiva e em benefício do Contribuinte, o adimplemento cumulativo de todas as condições e requisitos previstos na lei para a sua concessão não se presume, se comprova mediante documentos idôneos.

Todavia, o Recorrente não faz coligir aos autos qualquer elemento de convicção com aptidão a demonstrar que o empregado trabalhava em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou em local que exigisse deslocamento e estada, sustentando suas alegações, tão somente, na fugacidade das palavras, nada mais.

Alegar sem provar é nada alegar.

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

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Processo nº 35096.000430/2005-15
Acórdão n.º **2302-003.598**

S2-C3T2
Fl. 1.056

Arlindo da Costa e Silva, Relator.

CÓPIA