



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10970.000356/2008-95  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-011.342 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de novembro de 2023  
**Recorrente** AUTOCLA COMERCIO DE VEICULOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/03/2007

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SALÁRIO INDIRETO. MARKETING DE INCENTIVO. PROGRAMA DE INCENTIVO. CARTÃO DE PREMIAÇÃO. A natureza jurídica das parcelas integrantes da folha salarial é verificada pelas suas origens e características materiais; sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais formalidades adotadas pelo sujeito passivo. Caso o marketing de incentivo seja caracterizado como prestação de serviço remunerado, haverá a incidência da contribuição social.

MULTA. CONFISCATORIEDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não pode se pronunciar sobre a confiscatoriedade de qualquer multa, dado que isto implicar na não aplicação de lei e o Conselho é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Luciana Matos Pereira Sanchez (suplente convocado(a)), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

**Relatório**

Trata o **Auto de Infração** de cobrança de multa, referente à CFL 35 – *Deixar a empresa de prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do mesmo, na forma por ele estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários a fiscalização*, conforme previsto na Lei n. 8.212/1991, art. 32, III, combinado com o art. 225, III, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999. Para empresa que utiliza sistema de processamento eletrônico de dados, conforme previsto na Lei n. 8.212/1991, art. 32, III e na Lei n. 10.666/2003, art. 8., combinados com o art. 225, III e § 22 (acrescentado pelo Decreto n. 4.729, de 09.06.2003) do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999, a partir de 01/07/2003.

Conforme **Relatório Fiscal** (fls. 14 a 23) as contribuições previdenciárias foram apuradas com base em notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela empresa IPIZI PUBLICIDADE E MARKETING LTDA contendo o pagamento de "Premiação — Campanha de Incentivo nos Departamentos de Administração, venda de veículos novos e usados, Funilaria e Pintura, Mecânica e Auto Peças".

A empresa não teria considerado as remunerações (premiações) como fato gerador de contribuições previdenciárias e as notas fiscais foram contabilizadas nas contas "Fornecedores de Peças e Mat. Diversos" e "Serviços Externos Outros PJ", que a empresa, embora solicitada, não apresentou a relação dos beneficiários com a premiação, alegando que foi contratado serviços de marketing e não pagamento de prêmios por meio de cartões eletrônicos.

Em **Impugnação** (fls. 22 a 44) a Contribuinte aduz que contratou serviços de marketing da empresa Ipizi Publicidade e Marketing Ltda. visando compreender as necessidades de mercado para de elevar suas vendas, tais como: lançamentos de novos produtos, eventos promocionais, campanhas, oficinas de venda. Ficou definido que a remuneração da empresa contratada seria variável, decorrente dos resultados obtidos pela impugnante.

Também alega que nas notas fiscais constou como descrição do serviço prestado histórico padrão utilizado pela empresa, que permitem dupla interpretação e que a referência ao item "*confecção de cartões*" não foi questionada porque sempre vieram com quantidade zero.

Ao contrário da acusação acerca do pagamento e da utilização dos cartões, afirma que em nenhum momento foi identificado qualquer pagamento ou utilização do cartão pela impugnante.

Quanto à listagem de beneficiários dos cartões solicitada pela fiscalização, esclarece que tal prova não existe, constituindo verdadeira prova negativa, dado que a empresa nunca se utilizou desse artifício. Cita que alguns profissionais da sociedade (Maria Margarida Caixeta Olimpio, do Departamento Pessoal, Sr. Ricardo, Diretor da Sociedade, e a Srta. Cristina, contadora) também receberam a solicitação quanto à apresentação da listagem, situação em que todos responderam não existir na empresa.

Em relação ao ônus da prova, afirma que em matéria tributária a regra é que o ônus recai sobre aquele que precisa da prova para fundamentar seus argumentos. Com base na lei n. 8.212/1991, a inversão do ônus é cabível somente no caso de recusa ou sonegação de documentos ou informações. Dado que a impugnante ofereceu toda a documentação solicitada, é incabível a inversão do ônus da prova neste caso.

Afirma quanto ao lançamento que é improcedente por falta de sustentação legal e, visto que está fundamentado na não apresentação da relação dos beneficiários, que nunca existiu, tendo sido apresentada toda a informação necessária.

Ao final, também aduz que foram feridos no processo de fiscalização os princípios da legalidade, da discricionariedade, da proporcionalidade e razoabilidade, pois não foi objeto de busca da autoridade administrativa a verdade material, requisito imperativo no processo administrativo.

No que concerne à multa aplicada, entende ser confiscatória, dado o seu valor em relação ao tributo devido, ou ao seu acréscimo, em função do decurso do tempo.

O **Acórdão n. 09-21.827** (fls. 50 a 58) da 6ª Turma da DRJ/JFA, Sessão de 04/12/2008, julgou o lançamento procedente. Entendeu-se que qualquer programa de incentivo a empregado visando atingir resultados e proporcionar aumento de produção não pode ser considerado como tendo caráter meramente indenizatório, vez que o empregado que se propuser a atingir essa meta deverá receber uma contraprestação pecuniária por seu esforço laboral. Portanto, não importa a forma como o "prêmio de incentivo" é pago ou creditado pela empresa, pois sempre estará retribuindo o trabalho prestado pelo seu empregado.

Constatou-se também que o sujeito passivo não junta aos autos quaisquer documentos que possam desconstituir o lançamento efetuado. Ao contrário, em sua impugnação, a autuada confirma a situação descrita pela autoridade fiscal, em relação à existência na empresa do programa de incentivo aos funcionários com o objetivo de alcançar melhores resultados.

Também não houve disponibilização da empresa quanto aos beneficiários relativos a todas as notas fiscais apresentadas, sendo assim, o procedimento fiscal se deu em parte por presunção.

Quanto às alegações de vícios no procedimento fiscal, entendeu-se que não houve violação ao princípio da legalidade e abuso de poder, dado que ato administrativo é vinculado e que a conduta fiscal foi pautada nas normas vigentes.

No que concerne à multa, esclareceu-se que os parâmetros legais constam nos autos e que não há caráter confiscatório, vez que como tributo e seus acréscimos legais têm natureza, fundamentos e objetivos diversos, as incidências de juros e multa não implicam nem mesmo no aumento de tributo.

Cientificada em 18/04/2009 (fl. 61) a Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fls.64 a 93) em 21/05/2009 (fl. 64). Nele, alega:

1) a Decisão recorrida reconhece que o ônus da prova compete a quem alega, no entanto, admite "atenuação" quando a Autoridade lançadora encontra apenas vestígios, sendo tal flexibilização carente de base legal.

2) Havendo escrituração legal apresentada pela recorrente, não há razão para o arbitramento, dado que a auditoria fiscal teve total acesso à documentação fiscal da empresa, ao passo que se encontrasse alguma irregularidade poderia facilmente desclassificá-la. Mas, havendo escrituração validada, não há que se falar em presunção.

3) O desenvolvimento das campanhas de marketing teve como objetivo a elevação da rentabilidade, tanto que a premiação paga à empresa contratada era calculada sobre o lucro bruto auferido e se atingisse metas previamente estipuladas nas áreas de vendas com financiamento, performance de emplacamento e ordem de serviço.

4) Ausência de fundamentação fática, dado que a empresa nunca utilizou os cartões magnéticos e que seus livros e registros comprovam tal informação, as empresa Ipzi ratificaram este fato, os exames do Auditor Fiscal também não encontraram qualquer prova da existência de cartões magnéticos, coisa similar ou um único empregado que tivesse recebido remuneração indireta.

5) Ausência de sustentação legal, visto que o Auto está fundamentado na não apresentação da relação dos beneficiários, que nunca existiu, tendo sido apresentada toda a informação necessária.

6) Foram feridos no processo de fiscalização os princípios da legalidade, da discricionariedade, da proporcionalidade e razoabilidade, pois não foi objeto de busca da autoridade administrativa a verdade material, requisito imperativo no processo administrativo.

7) Considera a multa confiscatória, dado o seu valor em relação ao tributo devido, ou ao seu acréscimo, em função do decurso do tempo.

Consta **Termo de Apensação** ao Processo n. 10970.000349/2008-93 em 26/08/2015 (fl. 100).

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

### **Admissibilidade.**

Inicialmente, atesto a tempestividade da peça recursal. Cientificada em 18/04/2009 (fl. 61) a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls.64 a 93) em 21/05/2009 (fl. 64).

### **Prêmio de incentivo.**

A empresa contribuinte alega, desde a 1ª instância, que o desenvolvimento das campanhas de marketing tiveram como objetivo a elevação da rentabilidade, tanto que a premiação paga à empresa contratada era calculada sobre o lucro bruto auferido. Afirma também que nunca utilizou os cartões magnéticos e que seus livros e registros comprovam tal informação. Em suma, alega que o programa de incentivo nada tem que ver com o salário de contribuição.

A decisão de 1ª instância entende pela incidência:

(fl. 55) Pelo que se depreende da definição legal a remuneração se refere a rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, destinados a retribuir o trabalho. Ora, qualquer programa de incentivo a empregado visando a atingir resultados e proporcionando o aumento de produção não pode ser considerado como tendo caráter meramente indenizatório, uma vez que o empregado que se propuser a atingir essa meta deverá receber uma contraprestação pecuniária por seu esforço laborai nesse sentido, e estará efetivando esse resultado naturalmente em razão da sua função exercida na empresa.

Portanto, não importa a forma como o "prêmio de incentivo" é pago ou creditado pela empresa, seja ela direta ou indireta, ele sempre estará retribuindo o trabalho prestado pelo seu empregado, tal como as comissões e as gratificações ajustadas, que na sua essência trata-se de "promessa de recompensa" conforme o desempenho do empregado, e deverá por consequência integrar sua remuneração.

Também não modifica o entendimento se o efetivo pagamento é efetuado por terceiros intervenientes, tal como se apresenta no caso das "gorjetas", a relação jurídica existente no caso refere-se à empresa que propôs o pagamento do prêmio e ao seu empregado, que atingiu as metas para o recebimento desse prêmio, enquanto seu subordinado em razão da relação trabalhista.

Pretender descaracterizar a natureza da remuneração sob a alegação de que a descrição do histórico da nota fiscal permite dupla leitura e decorreu de equívoco por parte da prestadora de serviço, não tem por si só o condão de modificar o entendimento do fisco, pois não veio acompanhado de provas cabais que respaldassem a tese de defesa.

Registre-se a propósito que a prática de utilização desta forma de remuneração indireta — ampliar a remuneração por meio de programas de incentivo — tornou-se conduta recorrente de várias empresas como constatado pela fiscalização, em especial, no caso, tem-se que **a empresa contratada IPIZI PUBLICIDADE E MARKETING LTDA figura como participante em outros processos de lançamento de crédito previdenciário, com situação análoga.**

A prova material em que se baseou o lançamento foram as notas fiscais, cujas cópias encontram-se às fls. 29 a 31 dos autos, onde consta como histórico " Premiação — Campanha de Incentivo nos departamentos de Administração, Venda de veículos novos e usados, Funilaria e Pintura, Mecânica e Auto Peças", bem como no contrato de prestação de serviço de onde a autoridade lançadora infere que o público alvo são os funcionários e/ou prepostos Assim, ao contrário do que afirma a impugnação, a prova material existe, sim.

Nesse sentido, reitera-se que o sujeito passivo não junta aos autos quaisquer documentos que possam desconstituir o lançamento efetuado. Ao contrário, em sua impugnação, a autuada confirma a situação descrita pela autoridade fiscal, em relação à existência na empresa do programa de incentivo aos funcionários com o objetivo de alcançar melhores resultados.

Cabe constar que a empresa IPIZI Publicidade e Marketing Ltda, contratada, de fato, figura como participante em outros processos de lançamento de crédito previdenciário, com situação análoga. Cito em especial o Processo nº 10675.004886/2007-66, que em Sessão de 15/10/2013, no Acórdão 2402-003.975, de relatoria do Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, negou provimento ao recurso voluntário. Consta na ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/08/2007

SALÁRIO INDIRETO. PROGRAMA DE INCENTIVO. CARTÃO DE PREMIAÇÃO

A natureza jurídica das parcelas integrantes da folha salarial é verificada pelas suas origens e características materiais; sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais formalidades adotadas pelo sujeito passivo.

Recurso Voluntário Negado

Esta turma tem acompanhado o sentido da tributação do marketing de incentivo. Trago o Acórdão 2201-006.307, Sessão de 02/06/2020, Conselheiro Relator Douglas Kakazu Kushiya. No caso, os valores pagos aos segurados através de cartões de premiação e demais produtos (inclusive DVDs, câmeras e carros) foram entendidos como remuneratórios, mesmo sendo eventuais.

E também o Acórdão 2201-004.579, Sessão de 03/06/2018, Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Conselheiro Redator Daniel Melo Mendes Bezerra. Aqui é possível verificar que os valores foram pagos de forma contínua, em todo o período auditado, e a maioria dos beneficiários segurados empregados receberam o benefício durante todo o período que mantiveram vínculo com a empresa. Não havia, portanto, pagamento eventual ou ocasional. Coube no voto, inclusive, a citação do STF (Súmula 209), que fixa o entendimento do prêmio quando “verificada a condição a que estiver subordinado, e não pode ser suprimido, unilateralmente, pelo empregador, quando pago com habitualidade”.

Quando se entende por uma relação de prestação de serviços de divulgação, os valores pagos são tributados. Haverá tributação quando a divulgação (marketing) dos produtos da empresa demonstrar ser uma prestação remunerada de serviço. E quando o lucro for advindo da venda a terceiro e, para isso, o vendedor direto esteja sendo pago pela empresa para tal. Outra hipótese é quando há a subordinação, a habitualidade e –consequência da relação trabalhista – a impossibilidade de supressão pelo empregador.

Quando se entende por uma mera relação comercial, não. Em não havendo relação de emprego, prestação de serviços autônomos ou de distribuição, não há falar em incidência de contribuições para a seguridade social. Não haverá tributação quando os valores recebidos pelos vendedores se enquadrem como ganhos comerciais e não ganhos decorrentes de contraprestação por serviços prestados.

O pagamento a pessoa física precisa, para a empresa, ter alguma contraprestação. Finalmente, sobre o princípio da solidariedade, me inclino:

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:

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**;

Descabe, também, alegar que o desenvolvimento das campanhas de marketing teve como objetivo a elevação da rentabilidade, “tanto que a premiação paga à empresa contratada era calculada sobre o lucro bruto auferido e se atingisse metas previamente estipuladas nas áreas de vendas com financiamento, performance de emplacamento e ordem de

serviço”. Os objetivos da campanha não fazem diferença, até porque é esperado da empresa que qualquer decisão tenha, ao fim, a elevação da rentabilidade.

Mantenho, portanto, as razões da 1ª instância.

#### **Multa confiscatória.**

Novamente questiona a multa confiscatória, dado o seu valor em relação ao tributo devido, ou ao seu acréscimo, em função do decurso do tempo.

Ainda assim, razão não assiste a Recorrente, pois o CARF não é competente para apreciar a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF n.º 2), motivo pelo qual não pode afastar a exigência de multa, ao argumento de confiscatoriedade. Vide Súmula CARF n.º 2:

#### Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nada obstante ao inconformismo do contribuinte, não se pode perder de vista que a empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo. Na hipótese de contribuições não pagas ou pagas em atraso, o devedor sujeitar-se-á a juros e multas, ambos de caráter irrelevável.

#### **Conclusão.**

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho