



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



**Processo nº** 13896.722494/2013-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2302-003.759 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de maio de 2024  
**Recorrente** WAL MART BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Não se instaura o contencioso administrativo sobre as matérias em relação às quais não há impugnação específica apresentada pelo contribuinte.

PREVIDENCIÁRIO. SEGURADOS EMPREGADOS. GFIP.  
REMUNERAÇÃO INFORMADA A MENOR. LANÇAMENTO.  
CABIMENTO. PROVA PELO CONTRIBUINTE. INOCORRÊNCIA.

É cabível o lançamento em relação às remunerações declaradas a menor na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP.

É dever do contribuinte demonstrar de forma inequívoca os erros que alega ter cometido na elaboração da sua folha de pagamento, de forma a justificar o fato das remunerações declaradas em GFIP estarem em valores menores à folha de pagamento. A ausência de prova inequívoca do fato impede se reconheça razão ao sujeito passivo.

PREVIDENCIÁRIO. SEGURADOS EMPREGADOS. GFIP.

REMUNERAÇÃO INFORMADA A MENOR. LANÇAMENTO.

DILIGÊNCIA. VERDADE REAL. RETIFICAÇÃO. CABIMENTO.

É passível de retificação o lançamento em relação ao qual, originariamente feito para compreender contribuições sociais sobre fatos geradores não declarados em GFIP, em procedimento de diligência, reconhece-se o desacerto da apuração fiscal, seja por medida espontânea da fiscalização, seja por conhecimento de ofício do julgador.

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.  
OBSERVÂNCIA DA PERIODICIDADE MÍNIMA EXIGIDA PELA LEI Nº 10.101/00. ALEGAÇÃO DE PAGAMENTOS EM DUPLICIDADE CORRETIVOS DE ERROS. AUSÊNCIA DE PROVA. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

A Participação nos Lucros e Resultados é parcela não integrante do salário de contribuição para efeito da incidência de contribuições previdenciárias quando paga em obediência aos ditames da sua legislação de regência.

Inteligência da Lei nº 10.101/00.

Hipótese na qual houve vários pagamentos em valores altos a poucos segurados, em desrespeito à periodicidade mínima semestral exigida pela Lei nº 10.101/00, à época dos fatos.

Alegações de pagamentos complementares como forma de retificar erros de cálculo. Ausência de prova das alegações. Aspectos dos fatos a demonstrar o contrário do entendimento apregoadado pelo contribuinte, ensejando a conclusão de que não houve “erro” propriamente dito.

**PREVIDENCIÁRIO. REMUNERAÇÃO INDIRETA. VEÍCULOS.**

**CONCESSÃO PELO TRABALHO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA VINCULAÇÃO DOS VEÍCULOS COMO INSTRUMENTOS DE TRABALHO.**

É passível da incidência de contribuições previdenciárias a concessão de veículos pelo trabalho, não havendo a mínima demonstração de que os segurados utilizam os veículos para o trabalho. Hipótese na qual os modelos e valores dos veículos refletem o alto cargo ocupado pelo segurado beneficiado e há o desconto, pelo empregado, pelo uso do veículo.

**PREVIDENCIÁRIO. VEÍCULOS. AFERIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DEPRECIÇÃO MENSAL COMO PARCELA INCORPORADA AO EMPREGADO. VALIDADE.**

É válida a adoção do valor correspondente à parcela de depreciação mensal do veículo como dimensão quantitativa da base de cálculo pela remuneração indireta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Freitas de Souza Costa, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos dos autos, adotaremos o relatório do acórdão recorrido, o qual é transcrito abaixo.

### Relatório

Trata-se de Autos de Infração relativos a lançamento de contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, e ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – GILRAT (Auto de Infração DEBCAD nº 51.024.049-6), contribuições devidas aos Terceiros FNDE Salário-educação, INCRA, SENAR, SESC e SEBRAE, incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais, no período compreendido pelas competências 01 a 12/2009.

Ainda, o lançamento abrange Autos de Infração relativos à imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias (Autos de Infração DEBCAD nos. 51.024.051-8 – CFL 30, e 51.024.052-6 – CFL 38).

Eis as considerações da fiscalização acerca do lançamento, iniciado em 07/12/2011, e encerrado em 04/12/2013.

### DO LANÇAMENTO FISCAL

Segurados Empregados em Folha de Pagamento e GFIP

Segurados Empregados Informados em FOPAG maior que em GFIP:

O contribuinte apresentou as folhas de pagamento das competências 01/2009 a 13/2009, bem como o Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD) com as informações dos trabalhadores segurados empregados, contribuintes individuais, avulsos e estagiários, e desta forma, foi possível apurar o salário de contribuição de cada segurado que prestou serviço para o contribuinte no ano calendário de 2009. Também foram levantados todos os segurados e seus respectivos salários de contribuição declarados em GFIP - Guia de Pagamento do FGTS e Informações à Previdência Social através do Sistema GFIPWEB.

Confrontou-se, por competência e por segurado, os valores declarados em GFIP (antes do início do procedimento fiscal) com os valores apurados em folhas de pagamento gerando a Planilha 4 - Segurados Informados em FOPAG Base de Cálculo Maior que Declarados em GFIP, onde se apurou que vários segurados têm a base de cálculo da folha de pagamento em valores superiores aos declarados em GFIP. Para a correta identificação das diferenças apuradas foi efetuado uma análise das rubricas da FOPAG, de acordo com a Tabela de Incidência da Folha de Pagamento do Wal Mart, de forma a apurar quais as rubricas que não foram oferecidas à tributação, chegando à conclusão que as diferenças não estão relacionadas com uma rubrica específica.

As diferenças apuradas entre o informado em GFIP antes do início do procedimento fiscal com as folhas de pagamento foram lançadas no Levantamento SM – SE Informados FOPAG maior que GFIP.

### Segurados Empregados Informados em FOPAG e não Declarados em GFIP:

Em continuidade à apuração também foi gerada a Planilha 5 – Segurados Informados em FOPAG e não Declarados em GFIP onde se apurou que vários

segurados possuem rubricas que integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e não foram declarados em GFIP. Para a correta identificação das diferenças apuradas foi efetuado uma análise das rubricas da FOPAG afim de se identificar quais não foram oferecidas à tributação, identificando as seguintes rubricas dentre outras: 8 - Restituição Faltas / Atrasos; 23 - Repouso Remunerado sobre Hora Extra; 47 - Diferença Salário; 87 - Diferença Comissão; 369 - Abono Acordo Coletivo; 728 - Dia do Comerciante Sudeste; 815 - Abono Feriado; 820 - Diferença Salário Mês Anterior.

Todas estas rubricas estão sujeitas às contribuições previdenciárias, como pode ser comprovado pela análise da tabela de incidência da folha de pagamento apresentada pelo contribuinte, onde ele próprio atesta a incidência, e pelo fato destas rubricas fazerem parte da composição dos valores descontados dos segurados referentes às suas contribuições, e também por todas elas estarem previstas como salário de contribuição pelo inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/91. As diferenças aqui apuradas nas folhas de pagamento e não declaradas em GFIP foram lançadas no Levantamento SN - SE Informados FOPAG não Declarados em GFIP.

Verbas não consideradas como base de cálculo pelo sujeito passivo em FOPAG:  
Participação nos Resultados

Foi solicitado ao contribuinte a apresentação da documentação de suporte ao pagamento de valores referentes ao Programa de Participação nos Resultados, documentação esta apresentada pelo contribuinte. Transcreve a Lei no. 10.101/00.

A fiscalização apurou nas folhas de pagamento que houve pagamentos nos meses 02/2009, 03/2009, 04/2009, 05/2009 e 10/2009. O pagamento ocorreu nas Rubricas da folha de pagamento: 49 - Bônus / Participação Resultados e 558 - Diferença PPR / Bônus. A fiscalização apresenta relação de segurados que receberam duas parcelas de PLR no mesmo semestre civil.

Constatou-se, portanto, a violação ao § 2º do artigo 3º da Lei 10.101/2000 que veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, para efeito de não incidência de contribuições previdenciárias para o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), de que trata a alínea "j" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91. A limitação do número de parcelas constitui mecanismo fixado pelo legislador para dificultar ou afastar eventual intento do empregador em pagar verdadeira remuneração disfarçada de participação nos lucros. Neste sentido, o descumprimento da regra de pagamento de, no máximo, duas parcelas no ano civil, ou sem interstício de um semestre no ano civil, traz subjacente o desvirtuamento do instituto do PLR, razão pela qual deve incidir a contribuição previdenciária. Neste sentido também há a jurisprudência do STJ no sentido de que o afastamento da contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros deve observar os limites da lei regulamentadora, a MP nº 794/94 e Lei nº 10.101/2000 c/c o artigo 28, § 9º, "j", da Lei nº 8.212/91. Se forem descumpridas as exigências legais, as quantias pagas pelas empresas a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas. Cita julgado judicial.

O contribuinte foi intimado, pelo Termo de Intimação Fiscal nº 7, de 27/03/2013, a apresentar as justificativas para os pagamentos de Participação nos Resultados em mais de uma parcela no mesmo semestre civil, conforme Quadro 2 - Relação de segurados com pagamento de PLR. No Protocolo de Apresentação de Documentos de 29/04/2013 o contribuinte apresenta a justificativa de que os vários pagamentos se referem a erros de cálculo.

Segundo a fiscalização, a legislação não permite o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no

mesmo ano civil. Ademais, o contribuinte não apresentou qualquer planilha que corrobore as justificativas relativas a erro de cálculo, comparando os parâmetros utilizados para os seus segurados que receberam de acordo com a legislação e aqueles em que não houve o cumprimento desta.

Os valores pagos aos segurados estão devidamente discriminados no Quadro 2 - Relação de Segurados com Pagamento de PLR, e foram lançados no Levantamento PR - Participação Resultados.

#### Veículos

Cita o artigo 28, inciso I, da Lei n.º. 8.212/1991. Por remuneração entende-se todo pagamento pactuado contratualmente ou não, visando valorar o serviço executado. Traz considerações sobre as formas de pagamento.

Através do TIF - Termo de Intimação Fiscal n.º 1 de 01/02/2012 foi solicitado ao contribuinte que apresentasse uma "planilha com a discriminação de todos os veículos integrantes do Ativo Imobilizado da empresa no ano de 2009 com as seguintes informações; Descrição (Marca/Modelo), Placa, RENAVAL, Valor Contábil, Valor Depreciação, Nome do Usuário, Cargo". Da Planilha apresentada pelo contribuinte, em atendimento a este termo foram expurgados os veículos de serviço, usados "para o trabalho". Os remanescentes são veículos de alto valor econômico e padrão de luxo costumeiramente utilizado pela parcela mais abastada da sociedade. Apresenta planilhas onde identifica os veículos e seu alto valor contábil.

Para a análise se a utilização destes veículos é imperativa à consecução dos objetivos operacionais da empresa e estão sendo fornecidos "para o trabalho" é necessário verificar quais são os segurados e a natureza de seus cargos e funções contemplados com a disponibilidade destes veículos. Foi solicitada a discriminação do nome do usuário e o cargo ocupado. Os dados apresentados não estão completos pois há veículos sem a informação do usuário e cargo; quanto aos veículos em relação aos quais houve a correta identificação pode-se observar que seus usuários são membros integrantes da alta administração da empresa tais como: Assessor Executivo, Diretor Adjunto, Diretor de Loja, Diretor de Produtos, Diretor do SAMS (Diretores em Geral), Gerentes de Departamento, Gerentes de Planejamento (Gerentes em Geral), CFO, Consultor Fiscal, Controller, Presidente e Vice Presidentes.

Percebe-se o alto valor econômico despendido pelo contribuinte para imobilizar um patrimônio elevado em bens que não colaboram para o atendimento da finalidade precípua da empresa. Desta forma, pode-se concluir que este alto investimento nada mais é do que proporcionar um salário indireto aos seus administradores (diretores, gerentes, presidente, vice-presidentes etc.). São automóveis que constituem um pagamento in natura, pelo trabalho que realizam na empresa.

Para apurar o correto valor da remuneração paga aos segurados foram utilizados os seguintes critérios: primeiro definiu-se o valor total da remuneração indireta sendo a depreciação do veículo no ano de 2009. Regra geral, a taxa de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar a utilização econômica do bem, pelo contribuinte, na produção dos seus rendimentos (RIR/1999, art. 310). Os prazos de vida útil admissíveis para fins de depreciação dos veículos automotores, adquiridos novos, foram fixados pela IN SRF no. 162/98. De acordo com Anexo I da IN SRF n.º. 162/98, posição 8703, os veículos de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 8702), incluídos os veículos de uso misto e os automóveis de corrida a taxa de depreciação utilizada é de 20% ao ano, ou seja, 1/60 (um sessenta avos) mensalmente.

Na folha de pagamento tem a Rubrica 2158 - Desconto Uso Veiculo, no valor total de R\$ 207.476,47 (duzentos e sete mil quatrocentos e setenta e seis reais e quarenta e sete centavos) referente ao desconto mensal de segurados que utilizaram os veículos

cedidos pelo contribuinte e que foram deduzidos neste levantamento, pelo seu valor total, apesar do contribuinte não ter vinculado todos os segurados com os veículos como solicitado no TIF n.º 1.

A Planilha 7 - Rubrica 2158 - Desconto Uso Veículo discrimina os valores informados em FOPAG referente a esta rubrica. Na Planilha 6 - Veículos por Segurados estão demonstrados por competência, segurados, cargo, CNPJ, descrição, marca e modelo dos veículos, os valores despendidos com o pagamento de salário in natura (veículos) e os valores descontados. Na Planilha 8 - Crédito Rubrica 2158 - Desconto Uso Veículo estão discriminados a diferença desta rubrica que não foram vinculados a nenhum veículo e foram creditadas a favor do contribuinte no CNPJ da Matriz e no Levantamento VEI - Veículos.

#### Segurados Contribuintes Individuais em Folha de Pagamento, GFIP e DIRF

O contribuinte apresentou as folhas de pagamento das competências 01/2009 a 13/2009, bem como o Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD) com as informações dos trabalhadores contribuintes individuais, e desta forma, foi possível apurar o salário de contribuição de cada segurado que prestou serviço para o contribuinte no ano calendário de 2009. Também foram levantados todos os segurados e seus respectivos salários de contribuição declarados em GFIP - Guia de Pagamento do FGTS e Informações à Previdência Social através do Sistema GFIP/Web.

A empresa também apresentou DIRF - Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte, ano calendário 2009, exercício 2010, número de recibo 18.08.60.04.13-94, conforme Tela do Sistema SIEF, DIRF - Consulta Declarações. Os beneficiários foram considerados como segurados empregados no código 0561 - IRRF - Rendimento do Trabalho Assalariado e como contribuintes individuais no código 0588 - IRRF - Rendimento do Trabalho sem Vínculo Empregatício.

No batimento folha de pagamento x GFIP x DIRF foi possível confrontar, por competência e por segurado, os valores declarados em GFIP código 13 - Contribuinte Individual (antes do início do procedimento fiscal) com os valores apurados em folhas de pagamento e os valores informados em DIRF código 0588 - IRRF - Rendimento do Trabalho sem Vínculo Empregatício. Neste batimento foram identificados contribuintes individuais que estavam informados com remuneração na DIRF sem estarem informados em FOPAG e GFIP, ou informados com remuneração inferior.

Através do TIF n.º 3 - Termo de Intimação Fiscal foi solicitado ao contribuinte a apresentar "os documentos de origem dos pagamentos (RPA, recibos) efetuados aos beneficiários na DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte exercício 2010, ano calendário 2009, código 0588 - Rendimento do Trabalho sem Vínculo Empregatício, e que não estão informados, ou informados com remuneração menor, nas folhas de pagamento apresentadas e GFIP relativas aos contribuintes individuais, discriminados no Anexo I - contribuintes individuais, bem como indicar a descrição dos lançamentos contábeis (n.º da conta, descrição da conta, número do lançamento) destes pagamentos".

O contribuinte apresentou a relação Segurados Contribuintes Individuais - Contas Fiscais Fornecedores, e também apresentou os extratos bancários de pagamentos destes Contribuintes Individuais, mas não a sua totalidade. Assim pode-se comprovar que o contribuinte não apresentou a totalidade dos documentos solicitados, e, desta forma, foi verificado que os documentos do sujeito passivo não registravam a remuneração de todos os segurados, ou registravam remuneração inferior à efetivamente paga. Também não indicou corretamente o número da conta contábil sua descrição e o número do lançamento, tendo apresentado as informações solicitadas de forma deficiente.

Por isto, foi lavrado o Auto de Infração - AI DEBCAD 51.024.052-6, relativo ao Código de Fundamentação Legal - CFL 38, pelo fato de deixar a empresa de exibir qualquer documento, livros relacionados com as contribuições previstas na Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

Desta forma, o lançamento do crédito foi motivado pelo contribuinte ter suprimido ou reduzido as contribuições pela omissão das informações referentes aos beneficiários informados na DIRF no códigos 0588 e não informados em FOPAG e GFIP justificando o lançamento por aferição indireta, com fundamentação legal nos §§ 1º ao 3º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91.

A Planilha 9 - Segurados Contribuintes Individuais FOPAG X GFIP X DIRF X Contas Fiscais identifica todos os segurados contribuintes individuais por competência e os valores pagos referentes a suas remunerações em folha de pagamento, GFIP, DIRF e Relação Contribuintes Individuais Wal Mart. Na comparação da Planilha 9 – Segurados Contribuintes Individuais FOPAG X GFIP X DIRF X Contas Fiscais pode-se verificar a existência de dois tipos de lançamentos diferentes, valores que não foram nem informados em folha de pagamento e também não foram declarados em GFIP, que são: Coluna (DIRF - GFIP), valores informados em DIRF e não Declarados em GFIP lançados no Levantamento CI - Contribuinte Individual, e Coluna (CF - DIRF), Contas Fiscais menos DIRF, valores Informados na Relação Segurados Contribuintes Individuais - Contas Fiscais Fornecedores, em valores superiores aos informados em DIRF e não Declarados em GFIP lançados no Levantamento CD - CI Contas Fiscais Maior que DIRF.

Já a Planilha 10 - Segurados Contribuintes Individuais - Contas Fiscais Fornecedores identifica todos os segurados contribuintes individuais por competência e os valores pagos referentes à Relação Contribuintes Individuais Wal Mart apresentados e não teve as suas remunerações informadas em Folha de Pagamento, GFIP e DIRF, e foram lançados no Levantamento CF - CI Contas Fiscais.

#### Diferença alíquota SAT/GILRAT

Nas consultas realizadas nas GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social do período de 2009 constatou-se que o contribuinte informou no CNPJ e período abaixo as seguintes alíquotas SAT:

- CNPJ 00.063.960/0021-44: Código CNAE Fiscal 4693100 – Comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários, e informou em GFIP nas competências de 08/2009 a 13/2009 a alíquota de 2% (dois por cento), mas nas competências de 01/2009 a 07/2009 de 0% (zero por cento).

Como citado no item 4.7.4 do Relatório Fiscal, para a definição da alíquota do CNAE Fiscal correspondente ao grau de risco da empresa não são considerados os segurados empregados que exercem atividades meio, ou seja, aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, tais como serviços de administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, dentre outros.

Por isto conclui-se, para este contribuinte, que a alíquota para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços é de 2% (dois por cento), para o CNPJ: 00.063.960/0021-44, correspondente ao CNAE Fiscal preponderante 4711301 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos

alimentícios - hipermercados. O próprio contribuinte reconhece este enquadramento, pois a partir da competência 08/2009 declarou de forma correta a alíquota SAT.

Na Planilha 11 - Diferença RAT estão demonstrados por CNPJ e competência os valores declarados em GFIP pelo contribuinte e a diferença de alíquotas a serem lançadas neste Auto de Infração: 00.063.960/0021-44: 2% (dois por cento) levantamento DF - Diferença GILRAT Filial.

O Auto de Infração é composto pelos seguintes levantamentos: CI – Contribuinte Individual, CD – CI Contas Fiscais Maior DIRF, CF – CI Contas Fiscais, DF – Diferença GILRAT Filial, PR – Participação Resultados, SM – SE Informados FOPAG Maior GFIP, SN – SE Informados FOPAG não GFIP, e VE– Veículos.

A multa aplicada foi a prevista no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.

#### Auto de infração DEBCAD n.º 51.024.051-8 - CFL 30

Durante a fiscalização, foi verificado que a mesma deixou de preparar a folha de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidas pela Receita Federal do Brasil (CFL 30). Conforme pode-se verificar na Planilha 9 - Segurados Contribuintes Individuais FOPAG X GFIP X DIRF X Contas Fiscais que o contribuinte deixou de informar em folha de pagamento a totalidade dos segurados contribuinte individuais que lhe prestaram serviços e que tiveram remuneração na DIRF código 0588 - IRRF - Rendimento do Trabalho sem Vinculo Empregatício, e também na Planilha 10 Segurados Contribuintes Individuais - Contas Fiscais Fornecedores contém relação dos segurados contribuintes individuais onde houve remuneração de serviços prestados e também não foram informados em folha de pagamento.

Houve a constatação da agravante de reincidência genérica, conforme Quadro 3, Autos de Infração números "2", "3", "4" e "8". O valor da multa aplicada conforme art. 8º, inciso IV da Portaria MPS/MF n.º 15 de 10/01/2013 (DOU 11/01/2013), foi objeto de multiplicação pelo seguinte fator sobre o valor mínimo de R\$ 1.717,38 (um mil setecentos e dezessete reais e trinta e oito centavos): Reincidência Genérica ( 2 vezes). Valor da Multa: R\$ 1.717,38 X 2 = 3.434,76 (três mil quatrocentos e trinta e quatro reais e setenta e seis centavos).

#### Auto de Infração DEBCAD no. 51.024.052-6 - CFL 38

O contribuinte apresentou as folhas de pagamento das competências 01/2009 a 13/2009, bem como o Manual Normativo de Arquivos Digitais (MANAD) com as informações dos trabalhadores contribuintes individuais, e desta forma, foi possível apurar o salário de contribuição de cada segurado que prestou serviço para o contribuinte no ano calendário de 2009. Também foram levantados todos os segurados e seus respectivos salários de contribuição declarados em GFIP - Guia de Pagamento do FGTS e Informações à Previdência Social através do Sistema GFIP/Web.

A empresa também apresentou DIRF - Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte, ano calendário 2009, exercício 2010, número de recibo 18.08.60.04.13-94, conforme Tela do Sistema SIEF, DIRF - Consulta Declarações. Os beneficiários foram considerados como segurados empregados o código 0561 - IRRF - Rendimento do Trabalho Assalariado e como contribuintes individuais o código 0588 - IRRF - Rendimento do Trabalho sem Vinculo Empregatício.

No batimento folha de pagamento x GFIP x DIRF foi possível confrontar por competência e segurados os valores declarados em GFIP código 13 – Contribuinte Individual (antes do início do procedimento fiscal) com os valores apurados em folhas de pagamento e os valores informados em DIRF código 0588 - IRRF - Rendimento do Trabalho sem Vinculo Empregatício. Neste batimento foram encontrados contribuintes

individuais que estavam informados com remuneração na DIRF sem estarem informados em FOPAG e GFIP, ou informados com remuneração inferior.

Através do TIF n.º 3 - Termo de Intimação Fiscal foi solicitado ao contribuinte a apresentasse os documentos de origem dos pagamentos (RPA, recibos) efetuados aos beneficiários da DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte exercício 2010, ano calendário 2009, código 0588 - Rendimento do Trabalho sem Vínculo Empregatício, e que não estão informados, ou informados com remuneração menor, nas folhas de pagamento apresentadas e GFIP relativas aos contribuintes individuais, discriminados no Anexo I - Contribuintes Individuais, bem como indicar a descrição dos lançamentos contábeis (n.º da conta, descrição da conta, número do lançamento) destes pagamentos".

O contribuinte apresentou a Relação Segurados Contribuintes Individuais - Contas Fiscais Fornecedores, e também apresentou os extratos bancários de pagamentos destes Contribuintes Individuais, mas não a sua totalidade. Desta forma pode-se comprovar que o contribuinte não apresentou a totalidade dos documentos solicitados, e, desta forma, pode ser verificado que os documentos do sujeito passivo não registravam a remuneração de todos os segurados, ou registravam remuneração inferior à efetivamente paga. Também não indicou corretamente o número da conta contábil sua descrição e o número do lançamento, tendo apresentado as informações solicitadas de forma deficiente.

Por isto, foi lavrado o Auto de Infração - AI DEBCAD 51.024.052-6, relativo ao Código de Fundamentação Legal - CFL 38 deixar a empresa de exibir qualquer documento, livros relacionados com as contribuições previstas na Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, *que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira*.

Desta forma, o lançamento do crédito foi motivado pelo contribuinte ter suprimido ou reduzido as contribuições pela omissão das informações referentes aos beneficiários informados na DIRF no códigos 0588 e não informados em FOPAG e GFIP justificando o lançamento por aferição indireta, com fundamentação legal nos §§ 1º ao 3º do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91.

Houve a constatação da circunstância agravante da reincidência específica, conforme Quadro 3, Auto de Infração número "4". O valor da multa aplicada será a multiplicação do seguinte fator sobre o valor de R\$ 17.173,58 (dezesete mil cento e setenta e três reais e cinquenta e oito centavos): Reincidência Específica (3 vezes)". Valor da Multa: R\$ 17.173,58 X 3 = 51.520,74 (cinquenta e um mil quinhentos e vinte reais e setenta e quatro centavos).

Devidamente intimado sobre o lançamento fiscal o contribuinte apresentou o instrumento de impugnação às fls. 1.919/1.937, aduzindo:

1) Apresenta um resumo das lavraturas fiscais.

2) Invoca a necessidade de desmembramento do processo por reconhecer como devidos as contribuições previdenciárias sobre os seguintes fatos geradores: itens 4.8.2 - Segurados Empregados Informados em FOPAG e não Declarados em GFIP; 4.11 - Segurados Contribuintes Individuais em Folha de Pagamento, GFIP e DIRF; 4.12 - Diferença Alíquota SAT/GILRAT do Relatório Fiscal. Ainda, reconhece a procedência dos Autos de Infração DEBCAD n.º 51.024.052-6 (CFL 38) e 51.024.051-8 (CFL 30), relativos a imposição de penalidades pelo descumprimento das obrigações acessórias.

## MÉRITO

**AUTOS DE INFRAÇÃO N.º 51.024.049-6 E 51.024.050-0**

## SEGURADOS EMPREGADOS EM FOLHA DE PAGAMENTO E GFIP

2) Em relação aos segurados empregados e as comparações FOLHA DE PAGAMENTO x GFIP verificou o Fisco duas situações distintas nas quais a empresa (i) declarou a base de cálculo dessas contribuições a maior na folha de pagamento do que o declarado na GFIP e também acabou (i) declarando algumas rubricas na base de cálculo da folha de pagamento, mas no momento de lançar a informação na GFIP, as deixou de fora.

### Segurados empregados informados em FOPAG maior que em GFIP

3) No que tange aos segurados que tiveram as bases de cálculo informadas na folha de pagamento em valores superiores aos declarados em GFIP se faz necessária a separação deles em dois grupos, os que foram demitidos nas competências apontadas e os que se encontravam ativos naquelas. Isto porque verificou-se que, em relação aos empregados que foram demitidos nas competências em referência foi lançada a informação no contracheque de maneira equivocada, pois no evento 4482 Sal. Contribuição INSS Mensal, estão sendo considerados os eventos 0061 (média hora extra férias) e 0164 (Média rep rem sem horas extras - Férias) da folha de pagamento.

3.1) Ocorre que tais eventos possuem caráter indenizatório, uma vez que são utilizados tão somente no momento da rescisão do contrato de trabalho e visam justamente indenizar o trabalhador, já que as suas férias não estão sendo gozadas e, conseqüentemente, nem as horas extras calculadas sobre elas, de modo que não deveriam fazer parte da rubrica 4482. Assim, tem-se que a GFIP foi devidamente preenchida com os valores constantes na rubrica 4479, sem a consideração das rubricadas indenizatórias, razão pela qual não poderiam ser aquelas incluídas na base de cálculo das contribuições ora glosadas. A seguir, traz amostragem das diferenças, e logo em seguida, julgado do Superior Tribunal de Justiça.

3.2) Ademais, deve-se ainda observar a própria legislação isenta esses rendimentos do Imposto de Renda, uma vez que seu pagamento tem cunho estritamente indenizatório, razão pela qual também não deverão incidir sobre eles as contribuições em comento. Transcreve o artigo 39, inciso XX do Decreto nº 3.000/99 – RIR.

3.3) Também a própria RFB ao disponibilizar o quadro de incidência das contribuições relata que sobre as férias indenizadas não haverá a tributação, razão pela qual tal entendimento também deverá ser aplicado às horas extras calculadas sobre as férias e pagas a título de indenização em razão do rompimento do contrato de trabalho.

4) No que tange aos funcionários da impugnante que permaneceram ativos no período autuado, tem-se que mais uma vez se equivoca o Fisco ao incluir determinados valores na base de cálculo da contribuição previdenciária e contribuição para seguridade social (terceiros - Sistema S), eis que a divergência questionada pelo AFRFB se refere aos valores pagos aos seus funcionários a título de adiantamento do 13º para aqueles que se encontravam em férias. Trata-se, pois, de um direito do trabalhador requerer o adiantamento do pagamento da primeira parcela do 13º salário por ocasião das suas férias e no caso de adiantamento desses valores não incidirão os descontos das contribuições previdenciárias e aos terceiros, bem como do imposto de renda, ficando tais descontos para serem realizados somente quando do pagamento da segunda parcela no prazo legal (20/12/2009), ou no momento da rescisão do contrato de trabalho, quando esta for realizada em data anterior.

4.1) E foi justamente essa situação que verificamos ao analisarmos a folha de pagamento da colaborada Thais Costa de Almeida, cujo AFRFB acaba utilizando como base de cálculo das contribuições em comento o evento 7001 (total de proventos), quando na verdade tal rubrica engloba o valor referente ao adiantamento do 13º salário (rubrica 4493) usado para pagamento do FGTS, razão pela qual em relação aos empregados ativos deverá a atuação em tela também ser extinta no ponto uma vez que o

pagamento das contribuições em tela somente foi realizado na data legal para o pagamento da segunda parcela do 13º salário.

### **EQUÍVOCO NO PAGAMENTO DA PLR E O SUPOSTO DESRESPEITO A LEGISLAÇÃO VIGENTE**

5) De acordo com as informações constantes no Relatório Fiscal da autuação ora impugnada, ao efetuar o pagamento da Participação dos Resultados, em relação a alguns de seus empregados, a empresa acabou realizando o pagamento da PLR mais de uma vez no mesmo semestre, o que caracterizaria o pagamento de rendimentos disfarçados, segundo o fisco, e passíveis de inclusão na BC das contribuições autuadas. Ocorre que, na verdade, conforme o já destacado ao Fisco quando do MPF que originou a presente autuação a ora impugnante equivocou-se quando da realização no cálculo da Participação nos Lucros de apenas 15 de seus empregados num universo de 80 mil (considerando todo o Grupo Walmart), ou seja, irrisórios 0,01875%.

5.1) Em decorrência desse inexpressivo equívoco na elaboração dos cálculos da PLR destes empregados, a ora impugnante acabou realizando um pagamento complementar em relação a eles, a fim de que não repousasse sobre eles quaisquer prejuízos. Entretanto, tal situação acabou sendo considerada pelo AFRFB autuante como desrespeitosa ao estabelecido no § 2º, do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, de modo que veio determinar a inclusão de tais valores na base de cálculo das contribuições previdenciárias e aos terceiros.

5.2) Conforme passa a expor, há que se verificar que para cada um dos empregados relacionados na autuação há uma justificativa para a ocorrência do equívoco, o que por si só já deverá conduzir à necessária desconstituição da presente infração. Apresenta uma relação com o nome do segurado beneficiado pelo pagamento e a justificativa.

5.3) Entretanto, caso não se considere as justificativas sobre o equívoco na realização dos cálculos da PLR como suficientes para embasar o consequente pagamento em duplicidade para 15 de seus empregados, mesmo assim esses valores não devem integrar o salário de contribuição porque não se prestam a "retribuir o trabalho" daqueles, premissa basilar prevista no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91. De acordo com o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, os trabalhadores têm direito à participação nos lucros ou resultados ("PLR"), desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, à participação na gestão da empresa, conforme definido em lei. Nos casos concretos, deve-se verificar que o conceito trazido na Constituição Federal e regulamentado na Lei nº 10.101/00 observando-se a real natureza da verba paga ao empregado (conforme alegações acima, no presente caso inequivocamente os pagamentos em tela se referem à PLR de seus empregados) e nesse sentido vem a jurisprudência trabalhista evoluindo, eis que passa a avaliar com mais profundidade a real natureza jurídica das verbas pagas pelas empresas a títulos de PLR, deixando em segundo lugar a verificação da semestralidade prevista no art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/00. Cita entendimento judicial.

5.4) Assim, com base no todo exposto, seja o mero equívoco por parte da impugnante quando do pagamento da PLR para 0,01875% de seus empregados, o que justifica plenamente a realização de um segundo pagamento a título de complementação desses valores, seja pela flexibilização da jurisprudência em relação ao pagamento realizado em mais de uma oportunidade no mesmo semestre, não poderá ser considerada a parcela complementar como pagamento de salários capaz de fazer incidir as contribuições em comento.

5.5) Ao cabo, mesmo que entenda esta Administração Federal por manter a autuação no ponto, deverá considerar para base de cálculo das contribuições lançadas tão somente o segundo pagamento realizado para cada um dos empregados da impugnante, contrário do pagamento em totalidade como apurado pelo AFRFB

autuante, uma vez que o pagamento original não poderá ter descaracterizada a sua natureza de PLR, já que a legislação mencionada abrange a possibilidade de um pagamento semestral a título de participação.

### **FORNECIMENTO DE VEÍCULOS PARA UTILIZAÇÃO DOS FUNCIONÁRIOS DA EMPRESA**

6) Com base no art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, que define o que é o salário de contribuição, o Fisco acabou considerando que os veículos fornecidos aos funcionários do alto escalão na empresa (executivos) não atenderiam ao seu objetivo final, razão pela qual tais veículos caracterizariam ganhos habituais dessas pessoas, ou seja, o fornecimento desses veículos pela empresa se traduziria em verdadeiro pagamento de salário *in natura* para esses determinados funcionários, de modo que o valor despendido com a frota deveria compor a base de cálculo das contribuições autuadas. Entretanto, a autuação em tela não merece prosperar.

#### Illegalidade da aferição indireta da base de cálculo em razão da depreciação do valor dos veículos

6.1) Inicialmente, cumpre destacar que, de acordo com o que se depreende do Relatório Fiscal o AFRFB utilizou-se de uma forma precária para a aferição indireta da base de cálculo das contribuições previdenciárias e destinadas aos terceiros (Seguridade Social) de modo a viabilizar o seu arbitramento. Isto pois, definiu o Fiscal autuante - de maneira vaga - os critérios para aferição do valor da remuneração paga aos segurados partiria do valor da depreciação dos veículos no ano de 2009 menos os valores descontados de seus empregados a título de utilização desses veículos no mesmo período.

6.2) Tal situação vai em total desacordo com o previsto no artigo 142 do CTN, o qual impõe à Administração Pública o dever de averiguação da ocorrência do fato gerador à norma hipotética prevista, individualizando-a e tipificando-a, "determinando a matéria tributável, calculando o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível". Assim, diante dessa determinação legal, não pode a Fiscalização pretender transferir para a impugnante sua atribuição legal de proceder ao lançamento, situação a qual está ocorrendo através da presente autuação.

6.3) Afinal, o fato de a impugnante disponibilizar veículos - DE PROPRIEDADE DA EMPRESA - a funcionários com cargos executivos, por si só, não leva à conclusão de que o valor de sua depreciação integra o patrimônio dos empregados como ganhos habituais. Essa verdadeira presunção de que partiu o AFRFB autuante eiva de nulidade o presente auto de infração. Nesse sentido, importante salientar que um dos requisitos do ato administrativo é a motivação, nos termos do artigo 37 da Constituição Federal, que pode ser entendida como a exposição administrativa das razões que levaram à prática do ato administrativo. Ora, não há motivação alguma para aferição indireta realizada pelo Fisco no caso concreto.

6.4) A verdade é que deveria o Fisco, na realização de levantamento fiscal, utilizar todos os meios para se aferir a movimentação tributável do período, do contrário, ele não chegará a um resultado tranquilo, absoluto e certo, que oriente a atividade do lançamento. Aliás, o artigo 148 do CTN atribuiu ao Fisco a possibilidade de efetuar o arbitramento da base de cálculo para fins de cobrança de tributo, mas sempre em casos excepcionais, nos quais "sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou dos documentos expedidos pelo sujeito passivo (...)". Nenhum desses pressupostos estão presentes no caso concreto, pois toda a documentação da impugnante foi disponibilizada de maneira suficiente para atendimento à fiscalização.

6.5) Não obstante, o Fisco acabou optando por trilhar o caminho mais fácil e partir da absurda premissa e que as depreciações dos veículos disponibilizados pela impugnante aos seus funcionários deveriam integrar a base de cálculo das contribuições ora autuadas. Com a devida vênia, ao assim proceder, o Fisco acabou criando uma nova forma de lançamento, nitidamente não prevista em lei.

Disponibilização de veículos para funcionários e a inexistência de natureza salarial

6.6.) Apesar do vício de nulidade, caso venha este a ser superado quando do julgamento da presente impugnação, adentrando-se ao mérito da questão, o resultado em tela nem assim seria diferente. Isto porque, o que pretende o Fisco através da presente autuação é a cobrança da impugnante de contribuições incidentes sobre a folha de salários, por considerar que a disponibilização dos veículos aos seus funcionários com cargos executivos (do alto escalão da empresa como se refere o AFRFB no Relatório Fiscal) se enquadraria no conceito de salário in natura. A impugnante não pode concordar de maneira alguma com a referida cobrança.

6.7) Já de pronto se faz necessário verificar que os veículos disponibilizados são TODOS de propriedade da impugnante, o que por si só já é motivo mais que suficiente para justificar o cancelamento do auto de infração. Transcreve o artigo 28, inciso I da Lei no. 8.212/1991.

6.8) O que facilmente pode-se observar desse dispositivo é que para que determinada remuneração se enquadre no conceito de salário de contribuição é fundamental que ela tenha o condão de aumentar a renda do funcionário, de representar um aumento patrimonial. E isso não é diferente do que está previsto na própria CLT, que, em seu artigo 458, dispõe que "compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação vestuário e outras prestações in natura, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado".

6.9) Resta evidente que, para fins de composição do "salário", é fundamental que a natureza da contraprestação pelos serviços prestados enseje aumento patrimonial do funcionário, assim, não há como enquadrar a mera disponibilização de veículos nesse conceito. Na verdade, a disponibilização de veículos realizada pela impugnante aos seus funcionários, com cargos executivos ou não, nada mais é do que uma prestação para que o trabalho de cada um deles possa ser realizado. Nesse sentido, não se pode deixar de observar que a Fiscalização apegou-se a pontos totalmente irrelevantes para tentar fazer incidir as contribuições previdenciárias e aos terceiros sobre a disponibilização dos veículos em questão.

6.10) No entender da impugnante, para fins de enquadramento no conceito de salário, pouca importa se os veículos são de luxo ou não; aliás, muito pelo contrário, como muito bem ressaltou o Fisco, os veículos mantidos na autuação estavam à disposição da Diretoria da impugnante, ou seja, justamente aquelas pessoas que para exercerem as suas funções necessitam se locomover entre os diversos estabelecimentos da impugnante em todo o Estado de São Paulo, bem como reuniões com seus fornecedores, governantes estaduais, municipais e até mesmo federais, reuniões perante as Secretarias da Fazenda de todas as esferas administrativas, e demais compromissos que a agenda dos ocupantes desses cargos lhes impõe ao longo da semana.

6.11) Ainda, devemos tecer algumas considerações em relação ao critério utilizado pelo AFRFB para consideração se os veículos em tela fornecidos pela empresa seriam ou não voltados "para o trabalho", visto que em momento algum tal definição é lastreada em critérios técnicos passíveis de prover qualquer credibilidade para a atuação.

6.12) Transcreve excertos do Relatório Fiscal. A única beneficiada por disponibilizar um meio condizendo e seguro de locomoção de seus executivos é a impugnante, razão pela qual os argumentos despendidos pelo AFRFB jamais poderiam

levar a subsistência da autuação. Isto pois, trata-se, na verdade de típica prestação para o trabalho e não pelo trabalho como tenta o AFRFB, de modo simplório, justificar. Funcionários com cargos executivos, como a própria denominação evidencia, possuem atribuições estratégicas dentro da empresa, seja por exercerem cargos de chefia e de liderança, seja, principalmente para o que interessa esta demanda, por representarem institucionalmente a empresa no exercício de suas funções como adremente colocado. Em outras palavras, tais executivos são a personificação da empresa no exercício de seu objeto social e na condução de suas relações com terceiros.

6.13) Em síntese, a utilização desses veículos para o deslocamento dessas pessoas nada mais É DO QUE PARTE DA ESSÊNCIA DO TRABALHO EXECUTIVO. Imaginem, por exemplo, um dos diretores da empresa se dirigindo para uma reunião com um novo fornecedor na qual se estará negociando uma nova aquisição de produtos em grande escala para o atendimento de toda a rede WALMART e, este mesmo executivo, chegando para a reunião de transporte público ou num veículo "caindo aos pedaços" (ressalte-se que nada se tem contra a utilização do transporte público, o qual serve para os milhares de pessoas todos os dias no país e no mundo, inclusive para os próprios empregados da impugnante) no mundo dos negócios onde atrasos são imperdoáveis e podem acabar ocasionando a perda de um grande negócio. Agora imagine se o veículo estragar ou se ônibus não passar no horário. São situações em que a impugnante não pode se dar ao luxo de errar, razão pela qual os veículos em tela são sim utilizados para o trabalho e não pelo o trabalho.

6.14) Portanto, o deslinde da presente controvérsia passa, necessariamente, pela verificação da finalidade pela qual os veículos são disponibilizados aos executivos da impugnante, cuja atividade o Fisco tenta desvirtuar com base em alegações superficiais, como o fato de a impugnante não proibir a utilização fora do horário de expediente.

6.15) Invoca a Súmula nº 367 do Tribunal Superior do Trabalho.

6.16) Ademais, ao encontro do que alega a impugnada, a depreciação de veículos decorre da utilização para o trabalho e não poderá ser de modo algum considerada como salário. Tendo inclusive o Superior Tribunal de Justiça se manifestado no sentido de que, mesmo quando os funcionários utilizam seus veículos particulares para o trabalho, o empregador poderá indenizar a depreciação sofrida sem que essa verba seja considerada como salário. Cita julgados judiciais.

#### **Excesso na cobrança**

7) Não obstante as alegações que levam a total improcedência do auto de infração no ponto, caso seja mantida por este órgão julgador a autuação, o que se admite apenas pelo amor ao debate, dever-se-á ainda ser levado em consideração que para os funcionários aos quais se identificou a cobrança referente à utilização dos veículos disponibilizados pela impugnante, a depreciação do veículo não poderia ser considerada na sua totalidade, devendo ser, além da redução desses valores pagos pelos funcionários, reduzido da base de cálculo utilizada pelo fisco o valor da depreciação ocorrida durante o período em que utilizados para o trabalho, devendo permanecer naquela somente a parcela correspondente ao período de utilização dos veículos fora do horário de trabalho.

8) Visando a facilitar o controle das intimações dos atos processuais, requer que as intimações da recorrente sejam feitas, também, em nome de Fabio Brun Goldschmidt, OAB/SP nº 340.935, devidamente constituído nos autos, com endereço profissional à Av. Loureiro da Silva, 2001, conjuntos 1003 e 1004, na cidade de Porto Alegre/RS, sob pena de nulidade.

Em cognição do feito, em Sessão realizada em 24/03/2016, exarou-se a Resolução nº 14-3.530 (fls. 2.153/2.168) propondo questionamentos à fiscalização. Às fls. 2.538/2.552 vieram as informações da fiscalização. Devidamente intimado o

contribuinte quanto ao teor da Resolução e da informação fiscal, às fls. 2.698/2.700 apresenta petição reiterando os argumentos apresentados na impugnação.

Vieram os autos à conclusão.

É o relatório. Passo a decidir.

O acórdão de DRJ, por unanimidade, decidiu pela procedência parcial da impugnação, sendo o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Não se instaura o contencioso administrativo sobre as matérias em relação às quais não há impugnação específica apresentada pelo contribuinte.

PREVIDENCIÁRIO. SEGURADOS EMPREGADOS. GFIP.

REMUNERAÇÃO INFORMADA A MENOR. LANÇAMENTO.

CABIMENTO. PROVA PELO CONTRIBUINTE. INOCORRÊNCIA.

É cabível o lançamento em relação às remunerações declaradas a menor na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social -GFIP.

É dever do contribuinte demonstrar de forma inequívoca os erros que alega ter cometido na elaboração da sua folha de pagamento, de forma a justificar o fato das remunerações declaradas em GFIP estarem em valores menores à folha de pagamento. A ausência de prova inequívoca do fato impede se reconheça razão ao sujeito passivo.

PREVIDENCIÁRIO. SEGURADOS EMPREGADOS. GFIP.

REMUNERAÇÃO INFORMADA A MENOR. LANÇAMENTO.

DILIGÊNCIA. VERDADE REAL. RETIFICAÇÃO. CABIMENTO.

É passível de retificação o lançamento em relação ao qual, originariamente feito para compreender contribuições sociais sobre fatos geradores não declarados em GFIP, em procedimento de diligência, reconhece-se o desacerto da apuração fiscal, seja por medida espontânea da fiscalização, seja por conhecimento de ofício do julgador.

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA PERIODICIDADE MÍNIMA EXIGIDA PELA LEI Nº 10.101/00. ALEGAÇÃO DE PAGAMENTOS EM DUPLICIDADE CORRETIVOS DE ERROS. AUSÊNCIA DE PROVA. MANUTENÇÃO DO LANÇAMENTO.

A Participação nos Lucros e Resultados é parcela não integrante do salário de contribuição para efeito da incidência de contribuições previdenciárias quando paga em obediência aos ditames da sua legislação de regência. Inteligência da Lei nº 10.101/00.

Hipótese na qual houve vários pagamentos em valores altos a poucos segurados, em desrespeito à periodicidade mínima semestral exigida pela Lei nº 10.101/00, à época dos fatos.

Alegações de pagamentos complementares como forma de retificar erros de cálculo. Ausência de prova das alegações. Aspectos dos fatos a demonstrar o contrário do entendimento apregoadado pelo contribuinte, ensejando a conclusão de que não houve “erro” propriamente dito.

PREVIDENCIÁRIO. REMUNERAÇÃO INDIRETA. VEÍCULOS.

CONCESSÃO PELO TRABALHO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA VINCULAÇÃO DOS VEÍCULOS COMO INSTRUMENTOS DE TRABALHO.

É passível da incidência de contribuições previdenciárias a concessão de veículos pelo trabalho, não havendo a mínima demonstração de que os segurados utilizam os veículos para o trabalho. Hipótese na qual os modelos e valores dos veículos refletem o alto cargo ocupado pelo segurado beneficiado e há o desconto, pelo empregado, pelo uso do veículo.

PREVIDENCIÁRIO. VEÍCULOS. AFERIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. DEPRECIACÃO MENSAL COMO PARCELA INCORPORADA AO EMPREGADO. VALIDADE.

É válida a adoção do valor correspondente à parcela de depreciação mensal do veículo como dimensão quantitativa da base de cálculo pela remuneração indireta.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual alega:

- a) Preliminarmente, “*que os débitos relativos aos Autos de Infração n.º 51.024.052-6 e 51.024.051-8, assim como os itens 4.8.2 (Segurados Empregados Informados em FOPAG e não Declarados em GFIP), 4.11 (Segurados Contribuintes Individuais em Folha de Pagamento, GFIP e DIRF), 4.12 (Diferença Alíquota SAT/GILRAT) do Relatório Fiscal não foram objeto de impugnação*”. Requer a reforma da decisão neste ponto;
- b) Nulidade da autuação em face do erro reconhecido de autuação dos débitos descritos na tabela F;
- c) Que os créditos mantidos da Planilha “A” não devem prosperar, pois as folhas reprocessadas juntadas aos autos corresponderiam ao valor apontado nas GFIPs;
- d) Que os créditos mantidos da Planilha “E” seriam verbas derivadas de rescisões contratuais;
- e) Que as diferenças da Planilha “G” se referem a desconto de média de produtividade, que seria um prêmio pago de forma eventual;
- f) Que os pagamentos de PLR em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 seriam pagamentos complementares devidos a equívocos no pagamento original de

15 funcionários. Ademais, tais pagamentos não se prestariam a retribuir o trabalho;

- g) Que haveria ilegalidade na aferição indireta da base de cálculo em razão da depreciação do valor dos veículos, e que não haveria natureza salarial na cessão de veículos da empresa a funcionários para uso;

Por fim, pede pela reforma da decisão recorrida, pela procedência do recurso voluntário. e que as futuras intimações sejam feitas no endereço de seu advogado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa, Relator.

## Conhecimento

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

## Preliminares

Aduz, preliminarmente, o recorrente

“que os débitos relativos aos Autos de Infração n.º. 51.024.052-6 e 51.024.051-8, assim como os itens 4.8.2 (Segurados Empregados Informados em FOPAG e não Declarados em GFIP), 4.11 (Segurados Contribuintes Individuais em Folha de Pagamento, GFIP e DIRF), 4.12 (Diferença Alíquota SAT/GILRAT) do Relatório Fiscal não foram objeto de impugnação”.

Requer a reforma da decisão neste ponto.

Realmente não houve impugnação dos itens apontados acima, não havendo que se falar em instauração da fase litigiosa do procedimento para esses itens, conforme disposto no art. 14 do Decreto n.º70.235/1972.

O créditos não impugnados foram segregados, passando a compor o processo administrativo 13896.721737/2015-69. Conforme INTIMAÇÃO DRF/BRE/SECAT n.º 857/2015-MYM, de 02/07/2015, à e-fl. 2151 do referido processo:

Informamos que em análise realizada no processo supramencionado, verificamos **não constar pagamento referente à parte não impugnada do processo em questão.**

Assim sendo, solicitamos efetuar o recolhimento do valor constante dos DARF em anexo, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir do recebimento desta (data da assinatura do AR) ou comparecer no órgão emitente, no prazo supramencionado.

Ressaltamos que, caso o pagamento seja efetuado após a data de validade indicada nas guias DARF, o montante de juros deve ser atualizado nos termos do artigo 61, parágrafo 3º da Lei 9.430/96 (Taxa Selic).

O não atendimento da solicitação acima implicará em adoção das medidas legais cabíveis. (grifo meu)

O contribuinte juntou ao Recurso Voluntário DARFs que supostamente comprovariam o integral pagamento dos créditos tributários segregados no processo 13896.721737/2015-69.

Sem entrar no mérito do correto recolhimento ou não dos créditos tributários segregados, assiste razão ao recorrente. A não impugnação dos valores, com posterior segregação em outro processo, não instaurou o litígio dessa parte segregada, para que pudesse ser objeto de julgamento pela instância *a quo*.

Todavia, tal julgamento indevido não trouxe prejuízo ao contribuinte, não sendo ensejador de nulidade, nos termos do Decreto nº70.235/1972. Rejeito o pedido de reforma do acórdão *a quo*.

### **Mérito**

Quanto ao mérito discutido, inicialmente o contribuinte alegou em seu Recurso Voluntário a nulidade da autuação por violação ao art. 142 do CTN. Não assiste razão ao recorrente. Não se encontra na autuação vício material que a anule. O erro apontado de autuação dos débitos descritos na tabela F, não passa de erro escusável. Tratou-se de fiscalização que envolveu grande gama de fatos e documentos para análise. Diferentes tabelas foram organizadas, e diferentes infrações foram apontadas. A ocorrência de eventual equívoco em parte da autuação, não tem o condão de torná-la inteiramente nula. O contribuinte não enfrentou óbices ao contraditório e à sua ampla defesa. Apresentou, posteriormente à impugnação, petição (e-fls. 2698 a 2700) na qual se manifesta sobre o Relatório de Diligência Fiscal, e nada relata quanto ao equívoco na tabela F. A própria administração identificou e corrigiu o erro no acórdão de DRJ. Embora em momento algum, anterior ao acórdão de DRJ, o contribuinte tenha apontado o erro na tabela F, a administração utilizou seu poder-dever de retificar o próprio ato, não havendo prejuízo do contribuinte ou do restante da autuação. Quanto aos requisitos de nulidade elencados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, também não estão presentes na autuação.

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Não assiste razão ao recorrente.

O recorrente afirma também que a decisão recorrida manteve integralmente a cobrança dos débitos descritos na Planilha “A”. Afirma que estes não deveriam prosperar, visto que nos autos haveria *“documentação mais do que suficiente para demonstrar que as diferenças apontadas pelo Fisco correspondem ao valor exato da base nas folhas reprocessadas”*. Assim, não haveria diferença entre os valores da FOPAG e os apontados na GFIP.

Equivoca-se o recorrente ao afirmar que a cobrança foi integralmente mantida. A própria fiscalização acatou as justificativas do contribuinte em relação aos valores referentes às rubricas 518-176, sendo expurgado o valor referente ao cálculo deste evento. Quanto à parte restante da Planilha A, o contribuinte não conseguiu descaracterizar a natureza salarial das diferenças, e nem mesmo explicar as diferenças. A alegação trazida agora, em sede recursal, não veio acompanhada de provas que as infirmassem. O contribuinte faz alegação genérica, sem indicar em quais - das quase 3.000 e-fls. do processo – estariam as provas que, supostamente, não teriam sido vistas pela fiscalização e pelo colegiado *a quo*. Corretamente mantido o crédito tributário pelo acórdão de DRJ.

Sobre os créditos mantidos da Planilha “E”, o contribuinte afirma que seriam verbas derivadas de rescisões contratuais. Não houve tal afirmação em sede de impugnação. A alegação foi trazida apenas no recurso voluntário. Juntou tabela, com suposta data de desligamento de funcionários, para comprovar que os valores se referem a verbas rescisórias. A tabela apresentada não consegue, isoladamente, demonstrar de forma cabal a natureza das verbas objeto de autuação. Mantido o crédito tributário.

Para os débitos descritos na Planilha “G”, alegou que se referem a desconto de média de produtividade, que seria um prêmio pago de forma eventual, sobre os quais não incidiria contribuição previdenciária. Nas palavras do recorrente: *“a média de produtividade nada mais é do que um abono salarial”*. Parte dos valores foram reduzidos pela própria fiscalização. A parte restante foi mantida pelo acórdão recorrido, porquanto *“não provado que a divergência apurada pela fiscalização não existe ou enquadra-se em uma hipótese de não incidência”*. As alegações do contribuinte em recurso não logram afastar a incidência tributária sobre o referido abono. Em mesmo sentido foi decidido no Acórdão n.º 9202-008.661, da 2ª Turma da CSRF. Descreve sua ementa que:

O Abono Único, mesmo o previsto em Convenção Coletiva do Trabalho, vinculado à remuneração do segurado empregado, por representativo de um complemento salarial, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Ou seja, ainda que o abono seja pago em evento único, previsto ou não em Convenção Coletiva do Trabalho, ele integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, exceto se possuir caráter indenizatório.

De todo modo, o contribuinte não conseguiu demonstrar que a referida verba se inseriria em modalidade de ganhos eventuais albergada pelo item 7, alínea “e”, §9º, do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, ou em qualquer outra hipótese de não incidência. Mantido o lançamento.

Quanto aos pagamentos de PLR em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000, alega o contribuinte que seriam pagamentos complementares devidos a equívocos no pagamento original de 15 funcionários. Ademais, tais pagamentos não se prestariam a retribuir o trabalho.

Este item foi minudentemente abordado pelo acórdão recorrido. O voto do acórdão demonstra que há pagamentos que sequer se consegue vincular a PLR e, para os demais, supostamente complementos de PLR, não foi feita prova das alegações. Em Recurso Voluntário o contribuinte repisou as alegações trazidas na impugnação, adicionou tabela com os nomes de funcionários e justificativa, e chega a afirmar que PLR não se prestaria a retribuir o trabalho. Não assiste razão ao recorrente. Novamente não comprovou as alegações trazidas, não sendo possível afastar o lançamento.

O recorrente alegou que haveria ilegalidade na aferição indireta da base de cálculo em razão da depreciação do valor dos veículos, e que não haveria natureza salarial na cessão de veículos da empresa a funcionários para uso.

O tema já foi bastante apreciado pelo CARF. No caso em tela o Relatório Fiscal traz conceitos essenciais ao entendimento da questão. Primeiramente, a definição do salário-contribuição contida no art. 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/1991, *in verbis*.

#### CAPÍTULO IX

#### DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO

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 n.º 9.528, de 10.12.97) (grifo meu)

Assim, fica claro que os ganhos habituais sob a forma de utilidades também integram a remuneração, a qual é o salário de contribuição para incidência das contribuições previdenciárias. Na sequência o Relatório Fiscal discorre sobre parcelas *in natura*, as quais abrangem também o caso em comento, de cessão de veículos próprios da empresa para seus funcionários.

Quanto ao uso dos veículos pelos funcionários, o relatório distingue situações de uso **para o trabalho**, e situações de uso **pelo trabalho**. Os funcionários que foram identificados que usam o veículo para o trabalho, sendo este essencial ao desempenho cotidiano de suas funções na empresa, não foram objeto de tributação. Diferentemente, os funcionários que foram identificados que usam veículo pelo trabalho, sendo esta uma contrapartida pela função que ocupam, foram objeto de tributação. Neste sentido tem sido as decisões do CARF e de sua CSRF. A título de exemplo podemos citar trecho do Acórdão n.º 9202-009.995, da 2ª Turma da CSRF /

Com efeito, tenho que se aplica ao caso, no que tange às contribuições em exame, o disposto nos incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212/91, na medida em que tais despesas se subsomem à expressão “ganhos habituais sob a forma de utilidades”, ladeado ao fato de que não teria sido provado pelo recorrente, segundo afiançou o colegiado recorrido, que tais despesas seriam, na parte que foi submetida à tributação, indispensáveis à realização do trabalho.

No presente caso também não houve prova de que os veículos elencados seriam indispensáveis à realização do trabalho.

Sobre a legalidade da aferição indireta aplicada, o acórdão de DRJ bem se posicionou, e dele transcrevemos o seguinte trecho:

Ora, penso que nulidade não há na espécie. A um, porque a fiscalização demonstrou claramente o critério utilizado, qual seja, a depreciação mensal do bem, conforme determina a legislação do Imposto Sobre a Renda, deduzindo-se o valor já descontado em folha de pagamento. Assim, eventual não cabimento do procedimento de aferição indireta não seria matéria capaz de ensejar a nulidade, mas sim a improcedência.

Logo, não assiste razão ao recorrente.

Em respeito ao pedido de que futuras intimações sejam feitas no endereço de seu advogado, nego com fundamento no art. 23, §4º do Decreto nº70.235/1972:

#### SEÇÃO IV

##### Da Intimação

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Em mesmo sentido dispõe a Súmula CARF nº110:

Súmula CARF nº 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, não acolho os argumentos de mérito expostos no Recurso Voluntário.

#### **Conclusão**

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Alfredo Jorge Madeira Rosa