



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

**Processo n°** 10283.720831/2013-59  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-003.370 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de janeiro de 2017  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** AMAZONAS DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. REQUISITOS. CUMPRIMENTO.**

Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. APLICABILIDADE.**

Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00. Cumpridos tais requisitos, o pagamento da PLR é extensível aos segurados contribuintes individuais.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. NÃO INTEGRAÇÃO.**

Até o advento da Lei nº 12.513/11, os valores pagos a título de auxílio educação não integram o salário de contribuição posto que não integrantes da remuneração do segurado empregado.

**CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

O total da remuneração paga ao contribuinte individual integra o salário de contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e dar-lhe provimento parcial para determinar a exclusão do lançamento dos valores pagos: i) a título de PLR; ii) PLR pago ao diretores estatutários e; iii) auxílio-educação.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão que julgou improcedente a impugnação ao lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a empregados e contribuintes individuais, previstas nos incisos de I a III do artigo 22 da Lei nº 8.212/91.

Os motivos ensejadores do lançamento tributário se encontram no Relatório Fiscal (fls 147 do processo digitalizado). Na ação fiscal foram constituídos os seguintes documentos de crédito:

- **Auto de Infração - Debcad nº 51.019.150-9**, no valor de **R\$ 7.639.994,35, atualizado até agosto de 2013**, referente ao valor do tributo, juros e multa de ofício, relativo à quota patronal de contribuição previdenciária devida sobre os valores pagos, em desacordo com a legislação, aos segurados empregados, a título de PLR e auxílio-educação, e aos contribuintes individuais, valores pagos a título de PLR e como contraprestação por serviços prestados.
- **Auto de Infração - Debcad nº 51.044.700-7**, no valor de **R\$ 1.656.357,07, atualizado até agosto de 2013**, referente ao valor do tributo, juros e multa de ofício, relativo à contribuição devida aos terceiros sobre os valores pagos, em desacordo com a legislação, aos segurados empregados, a título de PLR e auxílio-educação, e aos contribuintes individuais, valores pagos a título de PLR e como contraprestação por serviços prestados.

O crédito tributário constituído se refere a período de janeiro a dezembro de 2009. O lançamento tributário se aperfeiçoou com a ciência postal do sujeito passivo em 28 de agosto de 2013 (AR fls. 147).

Inconformado, o contribuinte apresenta impugnação (fls. 321), tempestivamente. A 14ª Turma da DRJ Rio de Janeiro, por unanimidade, por meio do Acórdão 12-76.461 (fls. 580), decidiu pela improcedência da impugnação.

Tal decisão contém o seguinte relatório, que adoto, por sua clareza e precisão:

*O presente processo é identificado no sistema COMPROT pelo número 10283.720831/2013-59, e refere-se ao Auto de Infração*

*de Obrigação Principal – AIOP DEBCAD 51.019.150-9, de valor principal de R\$ 3.589.525,20 e ao Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP DEBCAD 51.044.700-7, de valor principal de R\$ 777.974,79, ambos lavrados em 16/08/2013 contra a empresa AMAZONAS DISTRIBUIDORA DE ENERGIA S/A, doravante designada apenas “AMAZONAS”, Sociedade de Economia Mista subsidiária das Centrais Elétricas do Brasil S/A –ELETROBRÁS.*

*2. Informa o Relatório Fiscal - REFISC, vide fls. 174/185, que:*

*2.1. O AIOP 51.019.150-9 constitui lançamento de contribuições previdenciárias patronais para o Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais.*

*2.2. O AIOP 51.044.700-7 constitui lançamento de contribuições para o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE (Salário-Educação), o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI, o Serviço Social da Indústria – SESI e o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE.*

*3. Os fatos geradores dos lançamentos acima ocorreram através de créditos e/ou pagamentos, não declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência – GFIP, feitos pela empresa autuada:*

*3.1. A segurados empregados, a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), em desacordo aos termos da Lei nº 10.101/2000, no período de 04/2009 a 06/2009 – Levantamento PR – PART NOS RESULTADOS EMPREGADOS.*

*3.2. A segurados empregados, como Reembolso de mensalidades de cursos superiores, no período de 01/2009 a 12/2009 – Levantamento AE – SAL INDIRETO AUXÍLIO EDUCAÇÃO.*

*3.3. A contribuintes individuais (diretores não empregados), a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), em desacordo aos termos da Lei 10.101/2000, na competência 05//2009 - Levantamento P2 – PR CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.*

*3.4. A contribuintes individuais (prestadores de serviços), referentes a diferenças entre os valores apurados na contabilidade e aqueles informados em GFIP, no período de 01/2009 a 12/2009 - Levantamento CI – DIF DE BC CONTRIB INDIVIDUAIS.*

*4. Acorde o Relatório Fiscal - REFISC:*

*4.1. A motivação do levantamento relacionado aos pagamentos feitos aos segurados empregados a título de PLR foi a falta de atendimento ao art. 3º, inciso III da Resolução do Conselho de Coordenação e Controle das Empresas Estatais – CCE nº*

*10/1995 e, em decorrência, a desobediência ao art. 5º da Lei nº 10.101/2000, sendo, então, tais pagamentos considerados como parcelas integrantes do salário de contribuição.*

*4.1.1. O REFISC destaca, ao final do subitem 5.1.1:*

***Além de contabilizar um prejuízo de R\$60.154.000,00, no exercício de 2009, verifica-se nos Balanços Patrimoniais dos últimos anos que o sujeito passivo ao invés de amortizar, vem acumulando sucessivos prejuízos e, nesse caso, os pagamentos estão em desconformidade com o art. 5º, da Lei nº 10.101/2000 c/c com o item III, do Art. 3º, da Resolução CCE nº 10, de 30/05/1995, constituindo-se em Base de Cálculo da CSP.***

*4.2. A motivação do levantamento relacionado aos reembolsos feitos aos segurados empregados de mensalidades de cursos superiores, que receberam o título de “Auxílio Educação”, foi não se enquadrarem esses reembolsos na hipótese de não incidência prevista na alínea “i” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 e do inciso XIX do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.*

*4.3. A motivação do levantamento relacionado aos pagamentos feitos aos segurados contribuintes individuais (diretores não empregados) a título de PLR foi não se enquadrarem tais pagamentos na hipótese de não incidência de contribuições previdenciárias, pois, nos termos da alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, apenas estaria afastada de tributação a PLR paga em conformidade com a Lei nº 10.101/2000 a segurados empregados.*

*4.4. A motivação do levantamento relacionado aos valores pagos por serviços prestados por contribuintes individuais foi a descoberta de registros contábeis (conta do SPED código 21101300000002 - Fornecedores Pessoa Física) que denotam serviços prestados por não empregados (e que não se confundem com os Diretores não empregados), cujos valores não foram informados em GFIP. ”*

Cientificado de decisão que contrariou seus interesses em 01 de junho de 2015, o sujeito passivo interpôs, tempestivamente (fls. 668), em 29 de junho, recurso voluntário (fls. 615). Constam de seu apelo, em síntese, as seguintes alegações:

- Alega que a Fiscalização desconsiderou, em razão de interpretação errônea quanto ao permissivo para o pagamento da PLR às empresas estatais, o pagamento efetuado aos seus empregados e diretores.
- Que a restrição não prevista em lei não desvirtua a natureza da verba paga, em face da previsão constitucional.
- O pagamento efetuado a título de participação nos lucros seguiu os ditames prescritos pela DEST, órgão do Governo Federal competente para regulamentar a matéria nos termos da Lei nº 10.101/00.

- Assevera que, ao contrário do afirmado pela Fiscalização, a autorização condicionava o pagamento da PLR à existência de lucro no sistema Eletrobrás e não no contribuinte considerado isoladamente.
- Que apresentou consulta específica à foi juntada aos autos antes da decisão de primeiro grau.
- Que não obstante o permissivo constante do Decreto nº 70.235/72 para a juntada de provas posteriormente à impugnação, a decisão de piso não considerou tal documento.
- Que o artigo 100 do CTN veda, no caso concreto, a imposição de penalidades em razão do atendimento, pela Recorrente, da legislação, uma vez que seus procedimentos se encontravam amparados pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.
- Argumenta ainda que o artigo 152 da Lei nº 6404/76, autoriza a participação nos lucros dos diretores.
- Não obstante a autorização constante da Lei das S/A's, a Lei nº 10.101/00 não veda, ao contrário, autoriza, o pagamento aos contribuintes individuais, posto que são trabalhadores.
- Assevera que o pagamento do auxílio-educação não ostenta caráter remuneratório e portanto, não sofre incidência da contribuição previdenciária.
- Alega que o lançamento com base na conta contábil 'fornecedores pessoa física' padece do vício da iliquidez, tornando nulo o lançamento realizado quanto a este tópico.

Os processos foram distribuídos, por sorteio eletrônico, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso especial, dele conheço e passo a apreciá-lo.

Vejo pelo relatório que o lançamento tributário versa basicamente sobre a possível incidência de contribuições previdenciárias pagas a título de Participação nos Lucros e

Resultados, auxílio-educação e verbas pagas por serviços prestados por pessoa física sem vínculo empregatício.

Inicialmente, antes de analisar pontualmente as alegações recursais, entendo ser mais adequado, no caso concreto, uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como participação nos lucros e resultados.

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias* 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

*“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, **apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise**”* (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. *Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde* 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. *Tributação da Saúde*, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tive oportunidade de me manifestar no mesmo sentido quando analisei o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

*“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor”* (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendo atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. *Curso de Direito do Trabalho Aplicado*, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do

empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendo ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

(...)

***XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;***

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

**PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**

***Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.***

*Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.*

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, **“não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade”** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de *“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”*

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

*"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"*

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário* 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do

professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “*introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “***quando paga ou creditada de acordo com lei específica***” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, **o Código Tributário Nacional** em seu artigo 111 **preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção**, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico *Introdução à Ciência do Direito* (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

*“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...) É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”.* (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

*Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

*I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II - convenção ou acordo coletivo.*

*§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*

...

*Art. 3º ...*

*(...)*

***§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)***

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) **a existência de negociação prévia** sobre a participação; ii) **a participação do sindicato em comissão paritária** escolhida pelas partes **para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados** ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o **impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança** no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem **regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados** e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) **a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo** entre elas **menor que um trimestre civil**.

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode distinguir determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de meta, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Assentes quanto ao requisitos para que se usufrua da imunidade condicionada relativa ao pagamento da PLR, passo à apreciação do recurso na ordem em que os argumentos são apresentados.

**RESTRIÇÃO NÃO PREVISTA EM LEI E INFRINGÊNCIA À NORMA INFRALEGAL NÃO MODIFICA A NATUREZA DA VERBA.**

O presente tópico será analisado em conjunto com o que segue.

**PRL PAGA COM BASE NO RESULTADO CONSOLIDADO DO "GRUPO ELETROBRÁS" - APROVAÇÃO EXPRESSA PELO DEST DESSA METODOLOGIA**

Alega a recorrente que (fls 618):

*"Embora a Lei nº 10.101/2000 confira ao Poder Executivo a prerrogativa de fixar diretrizes para o pagamento de participação nos resultados a empregados de empresas estatais, é evidente que isso não lhe confere uma "carta branca" para estabelecer novas restrições não previstas em lei, daí porque não se pode ter como válida a limitação prevista na Resolução nº 10 do CCE, citada pela fiscalização.*

*Assim, o lançamento fiscal não procede, porque fundado numa resolução que transborda os limites da lei.*

*De qualquer forma, ainda que fosse lícito ao Poder Executivo impor novos obstáculos ao pagamento da participação nos lucros, o que se admite apenas para fim de debate, a eventual infringência deles não poderia, jamais, descaracterizar a natureza jurídica de tal verba, transformando-a em remuneração sujeita à contribuição previdenciária"*

Vejamos se os argumentos da Recorrente merecem prosperar, quanto a esse tópico.

Vimos que a Lei nº 10.101/00 tem efeitos tributários de norma isentiva, de norma que condiciona o gozo do direito social previsto no artigo 7º, inciso XI da Carta Fundamental.

Nesse sentido, como exposto, o cumprimento de todos os seus requisitos é imprescindível para que se faça a vantagem tributária legalmente disciplinada. O artigo 5º da Lei nº 10.101/00 é peremptório:

***"Art.5º A participação de que trata o art. 1º—desta Lei, relativamente aos trabalhadores em empresas estatais, observará diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo.***

*Parágrafo único. Consideram-se empresas estatais as empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e controladas e demais empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto." (destaquei)*

Logo, mister observar os ditames da diretrizes especificadas pelo Poder Executivo.

Segundo a Fiscalização (fls 175):

***"Analisando os documentos apresentados pelo sujeito passivo não se vislumbra em nenhum deles que o Departamento de Controle das Empresas Estatais - DEST, tenha autorizado o pagamento da PLR. Os demais documentos (autorização do pagamento pela Eletrobrás e Termo de pactuação de metas), não possuem arcabouço jurídico para suprimir ou revogar a Resolução CCE nº 10/1995, assim como, o art. 5º da Lei nº 10.101/2000. Os documentos anexados em meio digital à carta CTA - PR Nº 091/2013, foram impressos e estão anexados ao "Termo de Constatação Fiscal e Solicitação de Esclarecimentos" (acostados a carta CTA-PR Nº 091/2013).***

***Dessa forma a participação nos resultados - PLR, foi paga aos empregados sem a observância do art. 3º, inciso III, da Resolução CCE nº 10/1995, e, conseqüentemente, em desacordo com o previsto no art. 5º da Lei nº 10.101, de 2000, não se enquadrando na hipótese prevista no § 2º do art. 22, combinado com o § 9º, alínea "j". do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Por conseguinte, os rendimentos pagos a título de participação nos resultados integram a remuneração dos segurados empregados, sujeitando-se à incidência das Contribuições Sociais Previdenciárias, conforme dispositivos legais a seguir:***

(...)

***O Poder Executivo, através do Conselho de Coordenação e Controle das Empresas Estatais - CCE (atualmente Departamento de Controle das Empresas Estatais - DEST) fixou as diretrizes específicas, publicando a Resolução CCE nº 10, de 30/05/1995 (DOU de 09/06/1995), que estabelece no seu art. 3º, critérios que impedem que empresas estatais distribuam qualquer parcela dos lucros ou resultados. Especificamente, determina o inciso III, do art. 3º, da Resolução CCE nº 10/95:***

**Art. 3º Fica a empresa estatal impedida de distribuir aos seus empregados qualquer parcela dos lucros ou resultados apurados nas demonstrações contábeis e financeiras, que servirem de suporte para o cálculo, se:**

**"III - tiver registrado prejuízos de períodos anteriores, ainda não totalmente amortizados por resultados posteriores;"**

*Além de contabilizar um prejuízo de R\$ 60.154.000,00, no exercício de 2009, verifica-se nos Balanços Patrimoniais dos últimos anos que o sujeito passivo ao invés de amortizar, vem acumulando sucessivos prejuízos e, nesse caso, os pagamentos estão em desconformidade com o art. 5º, da Lei nº 10.101/2000 c/c com o item III, do Art. 3º, da Resolução CCE nº 10, de 30/05/1995, constituindo-se em Base de Cálculo da CSP"*

O trecho acima destacado demonstra que a Autoridade Lançadora entendeu que houve descumprimento do ditames da Resolução CCE nº 10/1995, pelo Recorrente, em face da existência de prejuízo acumulados em seu Balanço Patrimonial.

Em defesa, alega a Recorrente (fls. 620):

*"Sem prejuízo das considerações feitas acima, cumpre destacar que, no presente caso, a participação foi calculada e paga com base nos resultados consolidados registrados pela Eletrobrás, holding do grupo econômico, como previsto no Plano de Metas Coletivo do Sistema Eletrobrás, assinado com os sindicatos representativos de classe.*

*De fato, o referido plano coletivo, em sua cláusula segunda, vincula a distribuição de lucro aos empregados das empresas que integram o "grupo Eletrobrás" ao lucro consolidado apurado pela Eletrobrás, empresa holding:*

**"2.1.1 Caso a ELETROBRÁS dê lucro e o valor de 25% dos dividendos distribuídos pela mesma for maior ou igual ao somatório de duas folhas salariais, sem encargos, de dezembro de 2008, das Empresas do Grupo Eletrobrás, a ELETROBRÁS e as demais Empresas poderão distribuir a seus respectivos empregados a título de PLR duas folhas salariais, sem encargos, de dezembro de 2008, aplicando-se o item 3.2 da CLÁUSULA 3ª desse Termo."**

*E mais. No referido plano, estabelece-se que a PLR a ser distribuída aos empregados de cada uma das empresas que integram o "Grupo Eletrobrás", entre elas a ora Recorrente, terá por base o cumprimento tanto do plano de metas coletivo do "Grupo Eletrobrás" como o plano de metas próprio de cada empresa, deixando evidenciado o tratamento coletivo dado à matéria.*

*Note-se que esse Plano de Metas foi submetido ao exame do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, onde foi expressamente aprovado, por meio do Ofício nº 580/2008/MP/SE/DEST, desde que respeitadas algumas condicionantes. Com efeito, esclareceu aquele Ministério*

que "nada tem opor à implementação do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados **do Sistema ELETROBRÁS** do exercício de 2008...", *mais uma vez deixando claro o tratamento sistêmico dado à PLR das empresas que integram o "Grupo Eletrobrás".*

*Entre as condicionantes exigidas pelo Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais - DEST, integrante do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e que contou, ainda, com a análise favorável da Coordenação Geral de Política Salarial e Previdência Complementar - CGS, limitou-se o valor a ser distribuído a título de participação nos resultados a **25% dos dividendos pagos pela holding a seus acionistas, novamente atrelando a PLR aos resultados da Eletrobrás.***

*Além disso, o valor a ser distribuído também não poderia ultrapassar o montante de duas folhas salariais referentes ao mês de dezembro de 2008, multiplicado pelo grau de cumprimento de metas, sendo 50% referente às metas de todo o Sistema Eletrobrás e 50% referente às metas de cada uma das empresas que integram o Sistema (como, de fato, constou do Plano de Metas Coletivo). Ou seja, **o DEST foi explícito ao autorizar que parte do cálculo tomasse por base o resultado consolidado de todo o grupo econômico.***

*Note-se que a manifestação do DEST passou pelo crivo da Assessoria Especial da Secretaria-Executiva do Ministério de Minas e Energia, a qual não fez qualquer oposição ao Plano de Metas Coletivo do Sistema Eletrobrás, como se infere do Ofício 2052/2008-SE/MME." (destaques constam do recurso)*

Depois de discorrer longamente sobre o cumprimento dos requisitos determinados pelo Poder Executivo, por meio do órgão competente, o DEST, a Recorrente explicita ter consultado tal órgão para validar, no caso em concreto, seu entendimento. Vejamos seu relato (fls. 627):

*"Para afastar qualquer dúvida a respeito da correta interpretação das autorizações dadas pelo DEST (sucessor do CCE e órgão atualmente competente para se manifestar sobre as propostas de acordo coletivo de trabalho e participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas, nos termos do art. 8<sup>o</sup> da Lei n<sup>o</sup> 8.189/2014), a Recorrente formulou consulta ao referido Departamento, requerendo que fosse esclarecido se:*

*"...o procedimento que vem sendo adotado pela Consulente há mais de uma década está correto, de interpretação e aplicação da restrição contida no artigo 3<sup>o</sup> da Resolução n<sup>o</sup> 10/1995 do extinto CCE à luz das demonstrações financeiras consolidadas da Eletrobrás, ou se o pagamento da PLR aos empregados da Consulente só pode ser feito se as suas próprias demonstrações financeiras não apresentarem prejuízo acumulado ainda não amortizado."*

*Em resposta à referida consulta, recebida no dia 14/07/2014, o DEST foi enfático no sentido de que a restrição contida na Resolução CCE n-10, de 30/05/1995, deve ser considerada em relação aos resultados consolidados da holding e que as empresas participantes do Grupo Eletrobrás devem cumprir o plano de metas pactuado com a Controladora do Sistema, independentemente de terem ou não prejuízos acumulados ainda não amortizados.*

*Tal resposta foi juntada aos autos em 21/07/2014 (fl. 538/547), não tendo a DRJ tecido qualquer comentário a respeito, o que é inadmissível.*

*Tratava-se a referida manifestação do DEST de **documento novo**, razão pela qual sua juntada nestes autos era permitida pela legislação, nos termos do art. 16, § 4<sup>o</sup>, alínea b, do Decreto n<sup>o</sup> 70.235/1972." (grifos originais)*

Compulsando os autos, encontro às páginas 547, o ofício mencionado, que textualmente assevera que a PLR leva em conta o resultado de todo o sistema, independentemente de individualmente, as empresas do participantes do programa distribuírem dividendos ou não. Menciona ainda, a resposta da consulta formulada, ter sido o programa aprovado por meio do Ofício nº 301/2006/MP/SE/DEST.

Ora, tendo sido a desconsideração da PLR paga fundada no descumprimento do requisito do artigo 5º da Lei nº 10.101/00, que preceitua que as empresas estatais cumpram as determinações do Poder Executivo sobre o pagamento da participação nos lucros e resultados aos seus trabalhadores, a autuação não merece prosperar.

Vejo, não só o cumprimento da exigência disposta na lei - uma vez que o requisito para a pagamento da PLR é a existência de resultado positivo nas empresas componentes do sistema elétrico - como também a expressa autorização da autoridade competente.

Importante realçar que entendo totalmente admissível o documento acostado aos autos antes do julgamento da impugnação, quanto mais ao recordarmos que todo o alegado foi comprovado, ao menos indiciariamente, na impugnação. A admissão de provas juntadas após a apresentação da impugnação deve ocorrer quando tal prova é cabal para modificar, impedir ou extinguir o direito de crédito do Fisco. Senão vejamos.

*“O Direito não socorre a quem dorme” é uma máxima jurídica cujo conhecimento é público, pode-se dizer, graças a sua imensa aplicabilidade. A decadência, a prescrição e a preclusão são institutos jurídicos fundados na falta de agir daqueles que possuem um direito, visando a estabilidade das relações jurídicas pela punição, em face da omissão, dos que não buscam a realização desse seu direito.*

Examinemos o que nos interessa para a decisão do caso em apreço: a preclusão. Sabemos que se trata da perda de um ato processual pela inércia ou intempestividade de sua prática. Como nos recorda De Plácido e Silva, *“indica propriamente a perda de determinada faculdade processual...” (Vocabulário Jurídico, 27ª ed, Editora Forense, 2008, p. 1076).*

Tal instituto visa garantir agilidade processual por meio da impulsão, pelas próprias partes, do processo administrativo ou judicial, impedindo que a demora de determinada parte no dever de se desincumbir de determinado ônus, cause uma demora exagerada no tempo do processo administrativo ou judicial. Nesse sentido, a lei determina que tal mora seja penalizada com a própria perda do ato processual, “*acarretando a superação daquele estágio do processo...*”, conforme ensina Celso Antonio Bandeira de Mello (*Curso de Direito Administrativo Brasileiro*, 24ª ed., Malheiros Editores, 2007, p. 1016).

Exatamente essa a inferência que se obtém da leitura do artigo 16, parágrafo 4º do Decreto nº 70.235/71:

“*Art. 16. A impugnação mencionará:*

...

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

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

*§ 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.”*  
(negritamos)

Não obstante todo o exposto, não podemos, no caso em apreço, adotar o entendimento acima explicitado.

Nossa decisão deve ser tomada no âmbito do processo administrativo tributário, procedimento pelo qual a Administração Pública visa controlar a legalidade de seus atos.

Importante, nesse ponto, explicitar a função do processo administrativo dentro do ordenamento jurídico pátrio recordando que, para tanto, é necessário abordarmos a função do Estado dentro da sociedade moderna.

Em apertada síntese, podemos dizer, comungando a visão de Celso Antonio Bandeira de Melo (*ob. cit., p. 29*), que o Estado moderno desempenha três funções primordiais: legislativa, administrativa (ou executiva) e jurisdicional. Essas três funções se encontram distribuídas pelos Três Poderes, como se sabe, Legislativo, Executivo e Judiciário.

Muito embora se reconheça que nenhum dos Poderes exerça somente sua função precípua, é, inegavelmente, essa que o consagra e determina seu regramento e modelo de atuação. Essa ressalva é importante para se analisar a função do processo administrativo dentro do Poder Executivo, pois é justamente nesse poder que se encontra uma função importantíssima para sua atuação e que pode parecer, para um leigo, verdadeiro desvio de função.

A Administração Pública, exteriorização do Poder Executivo, tem a função precípua de realizar o interesse público, dando concretude aos comandos emanados dos Poderes Legislativo e Judiciário. Nesse sentido que se afirma serem princípios fundantes da Administração Pública *a supremacia do interesse público sobre o privado* e a *indisponibilidade do interesse público*. (Celso Bandeira de Melo suporta essa afirmação *in ob. cit.*, p.53).

Decorre desses princípios enfeixadores do sistema jurídico que embasa a Administração Pública Brasileira, princípios fundantes do Direito Administrativo pátrio, a primazia do princípio da legalidade nesse ramo do Direito Público, pois ao submeter à Administração à lei, o ordenamento jurídico *“explicita a subordinação da atividade administrativa à lei e surge como decorrência natural da indisponibilidade do interesse público, noção esta que, conforme foi visto, informa o caráter da relação de administração”*. (Celso Bandeira de Melo, *ob. cit.*, p. 72).

Nos dizeres de Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*, 32ª ed., Malheiros Editores, p. 87):

*“A legalidade como princípio de administração (CF, art 37, caput), significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não pode se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso”* (grifamos)

É essa vinculação absoluta ao império da lei que exige que a Administração Pública controle a legalidade de seus próprios atos, independentemente de manifestação do particular, por meio do que se chama, *princípio do controle administrativo ou tutela, ou ainda autotutela*. Por isso, diz-se com razão que, o processo administrativo resguarda os interesses dos administrados.

Como todos os ramos do Direito Administrativo, também o ramo processual encontra seus limites interpretativos em seus princípios específicos. Muitos desses princípios se encontram positivados, embora denominados como “critérios” na Lei 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, especificamente no parágrafo único do artigo 2º, que preceitua:

*“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*

*Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:*

*I - atuação conforme a lei e o Direito;*

*II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;*

*III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;*

*IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;*

*V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;*

*VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;*

*VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;*

*VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;*

*IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;*

*X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;*

*XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;*

*XII - impulso, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;*

*XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.” (grifamos)*

Além desses princípios positivados, a doutrina elenca outros, não menos importantes, como por exemplo, o princípio da verdade material que nos interessa para o caso em concreto.

Lucas Rocha Furtado (*Curso de Direito Administrativo*, Ed. Fórum, 2007, p. 1209), com clareza que merece reprodução, assegura:

*“Nos processos administrativos, diversamente do que ocorre com os processos judiciais, especialmente no âmbito do processo civil, os responsáveis pela condução dos autos não devem se ater às informações constantes dos autos para a formação das suas convicções e para a construção das decisões a serem proferidas.” (negritamos)*

Continua o doutrinador:

*“Evidentemente que se espera que a denominada verdade formal, aquela que se extrai exclusivamente das informações constantes dos autos, corresponda a realidade dos fatos e a correta aplicação do direito. Ou seja, é de se esperar que a*

*denominada verdade formal esteja em perfeita harmonia com a verdade material. Caso se constate eventual descompasso entre uma e outra, no entanto, os responsáveis pela condução do processo administrativo devem decidir com base na verdade material.*

*A realização do princípio da verdade material matem forte relação com o do formalismo moderado. Assim, exigências ou limitações formais não devem impedir que a Administração Pública decida com base na verdade material caso esta contrarie a verdade formal". (os grifos não constam do original)*

Tal princípio, como sobredito, decorre do dever da Administração em buscar o interesse público que se atinge com a observância dos preceitos estabelecidos em lei.

Nesse ponto nossa vinculação à observância do princípio da verdade material se torna majorada, em face de nossa atuação como Administração Tributária.

Essa atuação, que tem por função precípua prover de recursos o Estado Democrático e Social de Direito, como se diz do Estado Brasileiro, para que este possa realizar os ditames constitucionais.

Porém, não se pode exigir a transferência de recursos do contribuinte para o Estado, além daqueles definidos e quantificados pela lei. Ao analisar a questão sob a ótica da tributação como forma de manutenção do Estado de Direito e das liberdades individuais, Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário*, 3ª ed., Ed. Saraiva, 2013, p. 31), reconheceu que:

*“O tributo surge, nessa perspectiva, como o preço dessa liberdade. Ele não se justifica como tal, mas somente na medida em que seja indispensável e na extensão em que se espera uma atuação estatal na construção de uma liberdade coletiva, de inclusão social.”*

Por isso as receitas derivadas do Estado, consoante expressa determinação do Constituinte, são controladas exclusivamente pela lei. Explícita a imposição constitucional o princípio da legalidade expresso no artigo 150, inciso I, da Carta Magna. Ao tratar do tema, Schoueri (*ob cit.*, p. 279), recorda que:

*“Em matéria tributária, o Princípio da Legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito. É o direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados, são empregados.”*

Verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar, o Princípio da Legalidade é consubstanciado, segundo o artigo 146, II e III, por meio de *lei complementar a quem cabe regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária*, especialmente sobre o *lançamento tributário*, entre outros institutos. Coube ao Código Tributário Nacional, CTN, esse papel.

Não nos desviemos de nosso objetivo. Não podemos nos esquecer que estamos diante do controle de legalidade do ato administrativo do lançamento tributário.

Logo, devemos observar a disposição do CTN sobre a questão:

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

Cristalina a disposição codicista sobre o lançamento tributário, em especial quanto à necessidade do mesmo em quantificar o tributo devido. Como nos recorda Luis Eduardo Schoueri (*ob. cit.*, p. 585), *“a atividade do lançamento tem uma finalidade: apurar o “an” e o “quantum debeatur”: se é devido e o quanto é devido”*.

Indiscutível o comando legal: o lançamento tributário, assim entendida também a notificação de lançamento, deve observar a ocorrência do fato gerador e apurar a base de cálculo do tributo devido.

O princípio da verdade material, verdadeira materialização da observância da legalidade tributária, impõe ao julgador administrativo o dever de analisar a prova que tem o condão de impedir o lançamento tributário.

Logo, comprovado o cumprimento dos requisitos constantes da Lei nº 10.101/00 pelo sujeito passivo, em especial quanto ao disposto no artigo 5º, verdadeiro motivo do lançamento realizado, entendo que este não merece prosperar.

Por todo o exposto, o recurso voluntário deve ser provido nessa parte.

#### **PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DE DIRETORES**

Se insurge a Recorrente contra o lançamento em razão do pagamento da PLR aos seus diretores.

Consta do relatório fiscal (fls. 176):

*“O fato gerador da Contribuição Social Previdenciária - CSP, refere-se à prestação de serviço remunerado, comprovado através dos valores pagos/ creditados aos diretores não empregados, nesse caso, segurados obrigatórios da Previdência Social como Contribuintes Individuais, a título de participação nos resultados - PRL.*

*A incidência da Contribuição Social Previdenciária - CSP, nessa forma de remuneração, além do amparo legal delineado no item 5.1.1, supra, não encontra guarida no § 2º do art. 22 c/c o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Com efeito, a hipótese prevista no § 9º, alínea “j”, do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, aplica-se tão-somente à participação dos empregados nos lucros ou resultados quando paga em conformidade com a Lei nº 10.101, de 2000. Não se aplica, portanto, à participação nos resultados paga aos diretores não empregados, os quais são considerados segurados contribuintes individuais. Assim, essa modalidade de remuneração integra a BC da CSP.” (destaques constam do relatório fiscal)”*

Após alegar que a possibilidade de pagamento ao diretores estatutários decorre da própria Constituição, uma vez que o artigo 7º assegura o rol dos direitos dos trabalhadores e não somente dos empregados, assevera a Recorrente (fls 634), inclusive citando jurisprudência deste Colegiado, que a Lei nº 6.404/76 contempla a possibilidade de pagamento de participação nos lucros para o diretores estatutários, o que cumpriria o ditame da Lei de Custeio no sentido da necessidade de observação das disposições legais para a fruição da isenção da contribuição previdenciária sobre o pagamento da PLR.

Assiste razão a Recorrente, embora por fundamentos diversos. **Os ditames da Lei nº 10.101/00 se aplicam ao contribuinte individual, ou seja, cumpridos os requisitos previstos na Lei nº 10.101/00, há isenção da contribuição previdenciária nos pagamentos realizados ao contribuinte individual a título de PLR. Explico.**

Vimos, linhas atrás, quais requisitos para que se usufrua da imunidade condicionada relativa ao pagamento da PLR, requisitos expressamente disposto pela Lei. Dissemos ser obrigação da Autoridade Tributária verificar se o pagamento da PLR cumpriu essas exigência legais, nos estritos termos impostos pela Lei.

Nesse sentido, como leciona Montoro acima transcrito, a interpretação literal deve ser feita em consonância com o sistema jurídico. Não se pode defender interpretação que discrimine um trabalhador autônomo em relação a um empregado em determinado ponto, mormente se esse entendimento obste um direito que a própria Carta Magna concedeu.

Ora, ao instituir uma gama de direitos aos trabalhadores, a Constituição Federal assim determinou:

*“Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

...

*XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;”* (grifei)

Não quis, o Constituinte, diferenciar os trabalhadores. Podemos assim inferir, pois quando optou por identificar determinados trabalhadores, a Carta Fundamental assim o fez, como se pode observar no inciso XXXIV e parágrafo único, ambos do mesmo artigo 7º acima, que se referem especificamente ao trabalhador avulso, que teve seus direitos equiparados; e ao doméstico, que na redação original da Carta, os teve diminuídos.

Idêntica redação tem a Lei 10.101, de 2000, que em seu artigo 1º, explicita:

*“Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.”*  
(grifos não constam do texto legal)

Para alguns, por mencionar a categoria dos empregados, nos caputs dos artigos 2º e 3º, dispositivos que explicitam os requisitos para a validade da PLR, a Lei nº 10.101 restringiria a estes trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados.

Uma análise mais detida e isenta não corrobora tal entendimento. Vejamos.

Tanto em um, como em outro artigo, o uso do vocábulo empregado se constituiu um pressuposto lógico, pois o dispositivo constante do artigo 2º trata da participação do sindicato na elaboração do plano, e o do artigo 3º versa sobre a integração da verba paga a título de PLR na remuneração e nos reflexos trabalhistas que só existem para o empregado. A uma não haveria outro modo de redigir a norma, pois ao desejar que os trabalhadores estivessem representados na mesa de negociação com os empregadores por alguém que lhe defendessem os interesses, esse alguém só poderia ser o sindicato, entidade típica dos empregados, que já tem – por expressa previsão constitucional – esse mister. A outra, porque reflexos trabalhistas sobre verbas pagas pelo trabalho, também só surgem para os empregados.

Mera busca na letra fria da lei só encontra mais uma remissão aos empregados, justamente no parágrafo 1º do artigo 3º, de onde se conclui que não há, nem do ponto de vista semântico, a intenção do legislador de restringir o benefício. Reitere-se, que, ao tratar da questão da tributação da renda decorrente do recebimento da PLR, volta novamente o legislador a utilizar-se da expressão “trabalhador”.

Por fim, necessário recordar, numa interpretação teleológica, que o contribuinte individual, por exemplo, o diretor, contribui também com seu labor para o atingimento das metas e resultados da empresa. Subtrair tal benefício dessa categoria é discriminar alguém que, em regra, não sendo detentor do capital, só possui o trabalho para obter renda e sustentar sua família.

Vários julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais corroboram esse entendimento (PAF 10920.002868/2008-81, Ac. 2301-003.024, dj; PAF 11020.002008/2010-79, Ac. 2301-002.492 dj 18.01.2014).

Wagner Balera e Thiago Tabora Simões, em obra de fôlego sobre o tema (*Participação nos Lucros e nos Resultados: Natureza Jurídica e Incidência Previdenciária*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, FISCOsoft Editora, 2014, p. 163), asseveram:

*“...Na linha da literalidade, entende-se que a norma de isenção descreve a materialidade a exclusão da incidência sobre as verbas pagas aos empregados da pessoa jurídica, conceito que não albergaria os contribuintes individuais (diretores estatutários, administradores, conselheiros), por não gozarem dessa qualidade.*

*Por outro lado, a interpretação sistemática considera o benefício fiscal extensivo aos estatutários, por não integrarem o salário de contribuição.*

*Enfileiramo-nos com a segunda posição.*

*A norma de isenção da PLR é extensiva aos diretores (contribuintes individuais), já que a norma específica que trata do tema – Lei nº 10.101/2000 – não estabelece a limitação”*

Não obstante o todo o exposto, **outro ponto, ao meu ver irrefutável, deve ser analisado.**

Disse, há pouco, que não quis o Constituinte distinguir os trabalhadores, ao reverso, fez questão de aproximá-los pois, quando entendeu necessário, expressamente se

referiu a um e a outro. Porém, outra consideração de cunho eminentemente jurídico deve ser apresentada.

É cediço que a interpretação jurídica deve ser feita com estrito respeito aos princípios jurídicos que enfeixam o Direito.

Mestre JJ Gomes Canotilho, no clássico *Direito Constitucional e Teoria da Constituição* (7ª edição, Almedina, pag. 1223), elucida que a Constituição deve ser interpretada segundo um catálogo dos princípios tópicos da interpretação constitucional, desenvolvido a partir de uma postura metódica hermenéutico-concretizante, recortados pelo autores de forma diversa. Para ele, dois princípios são determinantes:

"Princípio da unidade da constituição:

***O princípio da unidade da constituição ganha relevo autônomo com princípio interpretativo quando com ele se quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre suas normas. Como "ponto de orientação", "guia de discussão" e "factor hermenéutico de decisão", o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição em sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão entre as normas constitucionais a concretizar (...). Daí que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios.***

Princípio da máxima efetividade

***Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê.***

(...)" (destaques não constam do original)

Ainda mais enfática é a posição de Humberto Ávila (*Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª ed. Malheiros. pag. 158/160). Após recordar que:

***"Princípios não são necessariamente meras razões ou simples argumentos afastáveis, mas também estruturas e condições inafastáveis"***

O doutrinador e professor titular da UFRGS, assevera com tintas fortes:

***"Quando a Constituição contém um dispositivo que privilegia o carácter descritivo da conduta, ou a definição de um âmbito de poder, há, nesse contexto e nesse aspecto, a instituição de uma regra que não pode ser simplesmente desprezada pelo legislador, ainda que haja internamente alguma margem de indeterminação para a definição de seu sentido"***

Nesse mesmo sentido, Tércio Sampaio Ferraz (*Direito Constitucional*, Manole, 2007, pg. 10 'in fine'), ensina:

*"Por exemplo, uma norma constitucional que impõe uma vedação (proibição de instituir tributo que não seja uniforme) valida normas legais que estatuem tributações, se respeitada a vedação, independentemente de se os fins (provimento de recursos adequados às necessidades) estão ou não sendo alcançados"*

A Carta da República, em seu artigo 150, que versa sobre as limitações do poder de tributar, peremptoriamente, assevera:

*"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*(...)*

*II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"*

Refletindo sobre os princípios tributários, Paulo de Barros Carvalho (*Direito Tributário: Linguagem e Método*, 2ª ed. Noeses, 2008, pg. 267), esclarece:

*"Quando a estimativa "igualdade" é empregada em direito tributário, o critério é bem objetivo: dois sujeitos de direito que apresentarem sinais de riqueza expressos no mesmo padrão monetário deverão de sofrer a tributação em proporções absolutamente iguais"*

Voltemos às disposições da Lei nº 10.101/00:

*"Art.3ºA participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*

*(...)*

*§ 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual."*

**Ao recordarmos que a Lei nº 10.101/00 trata sobre o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física incidente sobre os valores percebidos pelo trabalhador a título de Participação nos Lucros e Resultados e mais, o faz de forma favorecida, se torna patente que a interpretação que discrimina o diretor estatutário, vedando seu direito ao recebimento da Participação, ofende de morte a Constituição Federal posto que colide frontalmente com a regra (carater descritivo da conduta nos dizeres de Humberto Ávila), constante do inciso II do artigo 150 transcrito.**

Por óbvio que tal interpretação não pode ser aceita uma vez que contraria direito do contribuinte constitucionalmente esculpido, tratado pela Carta como vedação ao poder de tributar.

Ao afastarmos o direito a percepção da PLR nos termos da Lei nº 10.101/00, o contribuinte individual estaria submetido a tributação sobre o valor recebido com base na tabela vigente para a remuneração decorrente do trabalho. Já, para a mesma verba, recebida pelo diretor empregado - ou seja, trabalhador na mesma ocupação profissional ou função - este teria direito a uma menor tributação para a mesma renda obtida, vez que decorrente de PLR.

Leandro Paulsen (*Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da jurisprudência e da doutrina*, 15ª ed. Livraria do Advogado Ed., 2013, pg. 185), é enfático em afirmar:

*" O art. 150, II, da CF é expresso em proibir **qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função** por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"*

Como nos recorda JJ Canotilho, a interpretação deve ser realizada evitando-se antinomias constitucionais e mais, ampliando-se o gozo de direitos constitucionalmente esculpidos

**Não há tal vício de inconstitucionalidade na Lei nº 10.101/00. Não será o interprete que irá criá-lo.**

Assim, acompanhados pela jurisprudência administrativa e pela moderna doutrina, e principalmente, por entender que a norma de isenção representada pela Lei nº 10.101/00, não limitou o benefício fiscal e trabalhista à determinada categoria de trabalhadores – até porque tal procedimento seria claramente discriminatório e inconstitucional – sou de opinião que **a PLR, desde que devidamente implementada, com o programa de criação do plano – devidamente aprovado pelo sindicato dos empregados - explicitamente não excluindo os contribuintes individuais, pode sim ser extensiva a todos os trabalhadores da empresa.**

Do exposto, forçoso reconhecer que o recurso voluntário deve ser provido nessa parte.

#### **AUXÍLIO EDUCAÇÃO**

Se a insurge a recorrente contra o lançamento no tocante à incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de auxílio-educação. Reproduzo seus argumentos (fls 638)

*"O fiscal autuante não negou que os cursos reembolsados pela Recorrente a seus empregados respeitem os limites do Acordo Coletivo de Trabalho Específico (cláusula quarta), aprovado expressamente pelo Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais - DEST, por meio do Ofício nº 660/2008/MP/SE/DEST, e da Instrução Normativa nº 34/2004, que disciplina o benefício. Também não nega que os cursos são oferecidos a todos os seus empregados, muito menos que os cursos têm ligação com o objeto social da Recorrente.*

*Entretanto, argumentou o fiscal autuante que a não incidência da contribuição previdenciária estaria limitada*

*aos casos em que o auxílio volta-se para a educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394/1996, ou a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.*

*Partindo do pressuposto de que os cursos reembolsados pela Recorrente aos seus empregados não se enquadrariam no conceito de educação básica ou capacitação e qualificação profissionais, argumenta que tais valores deveriam integrar o salário de contribuição para fim de incidência da contribuição previdenciária.*

*O lançamento fiscal não procede, data vênua.*

*Não há dúvida que tais cursos visam à capacitação e/ou qualificação dos empregados da Recorrente (o que não é negado no auto de infração, repita-se) e, justamente por isso, não visam a retribuir o efetivo trabalho, pois são verbas de caráter indenizatório, pagas "para o trabalho", e não "pelo trabalho", nos termos do art. 458, § 2º, inciso II, da Consolidação das Leis do Trabalho. Trata-se, na verdade, de um investimento da empresa na qualificação de seu empregado."*

Cabe razão à Recorrente. Não há incidência sobre o auxílio-educação no período da autuação. Explico.

Como bem apontado pela Autoridade Lançadora, a Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, explicita:

*"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;***

*(...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*(...)*

*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;*

*(...)" (destaques não constam do texto da lei)*

Como visto, trata-se de expressa disposição de lei tributária sobre a incidência tributária. Nesse sentido, a redação da Lei nº 8.212/91, trazida pela lei de 1998, é clara em asseverar que:

- i) a incidência tributária se dá sobre os valores da remuneração paga ao empregado, assim entendido toda verba de natureza contraprestacional, utilidades habituais, valores percebidos pelo tempo à disposição e também aqueles constantes do contrato de trabalho.
- ii) não há incidência quando os valores pagos a título de auxílio educacional não seja substitutivos de parcela salarial e respeitem os limites impostos pelo legislador.

Não obstante o exposto, em 2001, o legislador ordinário, com acerto em minha opinião, alterou a Consolidação das Leis do Trabalho, afastando - peremptoriamente - a natureza salarial de qualquer parcela paga sob esse título. Recordemos o texto da lei trabalhista:

*"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.*

(...)

**§ 2º—Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador**

*I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;*

*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)** (destaquei)*

Cristalina a alteração da lei trabalhista. Não há natureza salarial nas verbas pagas a título de bolsa educacional, qualquer que seja a sua forma, qualquer que seja sua destinação no tocante à formação do trabalhador, ao seu desenvolvimento físico, intelectual, ou moral, consoante nos recorda o dicionário Houaiss quanto à definição do vocábulo educação.

Importante ressaltar que a lei tributária, buscando seus limites na Carta Fundamental, escolhe a incidência dentro da competência que lhe foi outorgada. Nesse sentido, ao definir o salário de contribuição do segurado empregado, a lei de Custeio da Previdência optou pela remuneração.

Tal conceito, embora constante da lei tributária, não pode, nos termos do CTN, transbordar os limites do ramo do direito que o instituiu. Outro não é comando emanado dos artigos 109 e 110:

*"Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*

*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."*

Nesse sentido, não se pode admitir que, para o período de lançamento, se observe incidência tributária sobre verba de natureza remuneratória, que por expressa determinação legislativa, posterior à dicção da lei tributária, teve o caráter remuneratório explicitamente afastado.

Não incidência tributária sobre os valores, pagos pelo empregador ao empregado, à título de auxílio-educação, no período do lançamento.

Verbas inequivocamente destinadas à educação dos segurados empregados, por expressa determinação da CLT, não integram a remuneração. As contribuições previdenciárias incidem sobre o salário de contribuição e este, para os empregados, é composto pela remuneração auferida. Logo, não há incidência.

Recurso voluntário provido nesta parte.

#### **DIFERENÇAS ENTRE FOLHA DE PAGAMENTO E GFIP**

Segundo o Recurso (fls 644):

*"No último tópico do auto de infração, afirma-se que os pagamentos a contribuintes individuais lançados em 2009 na conta "21101300000002 -fornecedores pessoa física" não teriam sido informados nas GFIPs daquele período*

*A autuação também não procede neste ponto.*

*A despeito do confronto entre os lançamentos feitos na referida conta e a GFIP de cada estabelecimento, o lançamento foi feito de forma conjunta na matriz, sem discriminar as diferenças devidas por cada estabelecimento no DC -Discriminativo do Débito, no RL -Relatório de Lançamentos, no Relatório de Documentos Apresentados - RDA, no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA e no próprio DSE - Discriminativo Sintético Analítico, sendo que esses três últimos sequer foram emitidos, o que contraria a legislação tributária.*

***Essa reunião dos lançamentos no estabelecimento matriz torna ilíquido e incerto o suposto débito previdenciário que se pretende cobrar, como já decidiu a DRJ de Belém quando do julgamento do processo nº 10283.001067/2008-51, em sessão de 19/09/2008. Cumpre transcrever trecho do acórdão então proferido:***

(...)"

Consta do relatório fiscal (fls 182):

*O fato Gerador refere-se aos serviços prestados por pessoas físicas, enquanto segurados obrigatórios da Previdência Social na condição de Contribuintes Individuais, conforme determina a Lei Nº 8.212/91 (norma legal abaixo), combinados com os dispositivos legais elencados no relatório "Fundamentos Legais do Credito -FLD" que compõe o Auto de Infração.*

*Intimado a informar onde foram lançados na contabilidade os valores relacionados aos pagamentos efetuados aos prestadores de serviço pessoas físicas o sujeito passivo, através da CTA-PR Nº 091/2013, item 5, informou que*

*"os pagamentos estão nos registros do bloco 1250, na conta 21101300000002"*

***Nesse caso a prestação de serviço remunerado fica comprovada pelos créditos efetuados aos prestadores de serviço pessoa física, registrados na conta da contabilidade, hospedada no SPED, de código/título 21101300000002 -Fornecedores Pessoa Física. O sujeito passivo, conforme a carta "CTA-PR Nº 091/2013", forneceu copia dos registros em meio digital."***  
(destaquei)

Não descuro a autoridade lançadora de explicitar a base de cálculo do lançamento efetuado. Consta do relatório fiscal, folhas 182:

*"No credito constituído a BC são as diferenças entre os valores creditados aos Contribuintes Individuais, conforme demonstrativo em anexo, sob o titulo "Razão 21101300000002 - Pagamentos a Pessoas Físicas - 2009" e os valores declarados na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP para os contribuintes individuais da categoria 13.*

***No quadro a seguir, apresentamos demonstrativo com o resumo das diferenças de Base de Cálculo entre os valores creditados na contabilidade e os valores declarados na GFIP. Esse demonstrativo contempla somente os Contribuintes Individuais classificados na GFIP com o código '13 - Contribuintes Individuais', isso porque os pagamentos aos Diretores não empregados não estão creditados na conta contábil de código 21101300000002 - Fornecedores Pessoa Física."*** (negrito não consta do relatório fiscal)

Não vejo o vício alegado pelo Contribuinte. Não há, pela reunião de lançamento na matriz, vício de discriminação das diferenças lançadas. A uma, porque observo

no relatório fiscal tabela mensal que explicita a origem dos valores lançados. A duas, porque tais valores foram obtidos pela Autoridade junto ao contribuinte, constam da contabilidade apresentada e dos valores confessados em GFIP.

Claríssimo o lançamento tributário. O Fisco soube comprovar a ocorrência do fato gerador (documentos fornecidos pelo próprio contribuinte), determinar a matéria tributável (consta do lançamento seu fundamento legal e este é o aplicável ao caso em apreço), calcular o montante devido (a base de cálculo se encontra perfeitamente delineada e discriminada e a alíquota aplicável é a determinada pela lei), e identificar o sujeito passivo (o empregador, em sentido amplo). Vejo o fato constitutivo do direito do fisco regularmente comprovado e esse direito devidamente constituído pelo lançamento;

Em outro giro, não pode o recorrente comprovar fato impeditivo, extintivo ou modificativo do direito do Fisco.

Recurso negado nessa parte.

### CONCLUSÃO

Por todo o exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por conhecer do recurso e dar-lhe provimento parcial, determinando a exclusão do lançamento dos valores pagos a título de: i) PLR; ii) PLR pago ao diretores estatutários e; iii) auxílio-educação.

*assinado digitalmente*

Carlos Henrique de Oliveira - Relator