



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.727956/2014-47
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2202-010.467 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2024
Recorrentes HOTELARIA ACCOR BRASIL S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2010 A 31/12/2010

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciado as razões de fato e de direito que amparam lançamento fiscal lavrado em observância à legislação, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

PLR. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claras as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba.

E a lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras substantivas e adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas.

AJUDA DE CUSTO. VERBAS PAGAS. NATUREZA SALARIAL.

A ajuda de custo, paga em parcela única, é recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado.

O pagamento de valores, inexistente prestação de contas ou qualquer comprovação do dispêndio realizado pelo beneficiário, configura ganho pelo trabalho executado, integrando, por extensão, a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social.

DECISÃO DEFINITIVA QUANTO A EXISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Havendo decisão definitiva pela manutenção da obrigação principal, por consequência lógica, seus efeitos devem ser aplicados aos respectivos lançamentos lavrados em razão do descumprimento de obrigação acessória

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly- Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, João Ricardo Fahrion Nüske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente)

Relatório

Trata-se de recursos voluntário (fls.1.662 e ss) e de ofício interposto contra decisão da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (fls. 1573 e ss) que manteve em parte a autuação relativa às contribuições previdenciárias patronal, segurados e destinadas a terceiros, além da CFL-78.

A R. decisão proferida pelo Colegiado de 1ª Instância analisou as alegações apresentadas, abaixo reproduzidas:

Trata-se de processo lavrado em 29/12/2014 e levado à ciência do sujeito passivo em 08/01/2015 (AR fls. 786), composto pelos seguintes Autos-de-Infração (AI):

- **Debcad 51.074.553-9**: destinado ao lançamento das contribuições previdenciárias devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, inclusive alíquota SAT/RAT (artigo 22, I e II da Lei 8.212/91), no valor total de R\$ 4.787.636,37 (quatro milhões, setecentos e oitenta e sete mil, seiscentos e trinta e seis reais e trinta e sete centavos), incluindo o valor principal, juros de mora e multa de ofício.

- **Debcad 51.074.554-7**: destinado ao lançamento da contribuição devida pelo segurados empregados, incidente sobre suas remunerações, não recolhida pela empresa, no valor total de R\$ 940.729,86 (novecentos e quarenta mil, setecentos e vinte e nove reais e oitenta e seis centavos), incluindo o valor principal, juros de mora e multa de ofício.

- **Debcad 51.074.555-5**: destinado ao lançamento das contribuições destinadas a outras entidades e fundos – terceiros (Salário-Educação, SESC, SENAC, SEBRAE e INCRA) devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, no valor total de R\$ 1.192.929,33 (um milhão, cento e noventa e dois mil, novecentos e vinte e nove reais e trinta e três centavos), incluindo o valor principal, juros de mora e multa de ofício.

- **Debcad 51.066.937-9**: destinado à aplicação de multa por descumprimento de obrigação tributária acessória: apresentar GFIP com informações incorretas ou omissas. Foi aplicada multa no valor de R\$ 3.000,00 (três mil reais).

Foram examinados os seguintes elementos: arquivos magnéticos de folhas de pagamento, escrituração contábil digital, acordo coletivo de trabalho relativo ao biênio 2010/2011 e planilhas digitais demonstrativas relativas ao Programa de Participação nos Resultados.

No Relatório Fiscal (fls. 626/637), a fiscalização discorre acerca das irregularidades que deram origem às autuações:

Participação nos Lucros e Resultados - PLR (levantamento PL):

Chamado pela autuada de Programa de Participação nos Resultados – PPR. Foi apresentado acordo coletivo, o qual trazia a seguinte disposição:

Aos empregados elegíveis classificados acima do grade 57 (conforme tabela de cargos e grades da empresa) poderá ser concedido, ainda, um múltiplo de salários de acordo com o alcance de objetivos negociados entre eles e a Direção Geral.

Ao não apresentar qualquer documento de negociação entre os trabalhadores e a Direção Geral, a autuada descumpriu o requisito previsto no artigo 2º da Lei 10.101/2000:

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 escolhida entre a parte, integrada, também por um representante indicado pelo Sindicato da respectiva categoria;

II – Convenção ou Acordo coletivo.

Assim, foram lançadas as contribuições incidentes sobre os valores pagos irregularmente aos trabalhadores a título de PLR.

Valores DIRF não declarados em GFIP (levantamento RD):

Foram lançadas as contribuições incidentes sobre os valores pagos aos segurados empregados constantes nas DIRF e não declarados em GFIP (Anexo II – fls. 452/602).

Valores folhas de pagamento não declarados em GFIP (levantamento RF):

Foram lançadas as contribuições incidentes sobre os valores pagos aos segurados empregados constantes nas folhas de pagamento da própria autuada, bem como de empresas incorporadas, e não declarados em GFIP.

Além disso, também foram lançadas contribuições referentes à remuneração do segurado empregado Bracha Rachancki, que só foi declarada em GFIP após iniciado o procedimento fiscal (Anexo III – fls. 603/607).

Rubrica 0155 – Ajuda de Custo Gerenc (levantamento RU):

Foi constatado o pagamento a vários trabalhadores durante todo ano de 2010 no valor fixo mensal de R\$ 75,00, tendo a autuada informado tratar-se de “suplemento para cobrir pequenas despesas aos ocupantes de cargo de Gerente Geral, lotado nos Hotéis”.

Assim, considerando a ausência de previsão legal de não incidência de contribuições sobre valores dessa natureza, foram lançadas as contribuições incidentes sobre os mesmos.(Anexo IV fls. 608/620).

Descumprimento de obrigação acessória:

A fiscalização constatou a não declaração em GFIP de valores pagos aos segurados empregados, conforme discriminados no item “15.1” do Relatório Fiscal, em decorrência da não inclusão na base de cálculo da GFIP do 13º salário, e da entrega de inúmeras GFIP retificadoras nas quais não constaram as informações das GFIP anteriormente entregues. (Anexo V – fls. 621/625).

Esclarece a fiscalização que as contribuições referentes a tais fatos geradores foram recolhidas, sendo aplicada, portanto, a multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Impugnação:

A atuada interpôs impugnação tempestiva, na qual, alega:

- Representa fatos incontroversos: (a) a regularidade do programa de participação nos resultados da atuada, não sendo apontada pela fiscalização qualquer irregularidade; (b) a atuada apresentou todos os documentos solicitados, os quais satisfizeram adequadamente as exigências formuladas; (c) os questionamentos referentes à PLR limitam-se aos empregados que ocupavam determinados cargos; (d) os resultados necessários ao pagamento da PLR foram atingidos; (e) com relação à PLR, a atuação ocupou-se apenas dos pagamentos em março e abril de 2010; (f) a fiscalização se valeu do programa de PLR apresentado pela atuada; (g) a fiscalização admite que houve pagamento a título de PLR em conformidade com o respectivo instrumento.

Aduz que o instrumento utilizado pela fiscalização refere-se à apuração de resultados nos anos de 2010 e 2011, para pagamentos das participações nos anos seguintes (2011 e 2012), ou seja, não corresponde ao período apurado, pois a fiscalização efetuou o lançamento referente aos pagamentos ocorridos em 2010, os quais decorrem dos resultados de 2009, sendo certo que o instrumento referente a este programa não foi requisitado pela autoridade fiscal. Desta maneira, caracterizada ofensa à ampla defesa e ao contraditório, são nulas as atuações.

Argui a decadência, contada no prazo de 05 (cinco) anos a partir da ocorrência dos fatos geradores.

Alega que existe imunidade tributária objetiva sobre a PLR. Esclarece que se tratam de 02 (dois) institutos - participação nos lucros e participação nos resultados – sendo que oferece aos seus empregados o segundo deles, caracterizado por: (a) fixação de indicadores e metas a serem atingidos; (b) regras que permitam quantificar a participação a ser recebida; (c) pagamento em conformidade com as regras estabelecidas, independentemente da ocorrência de lucro.

Afirma que a participação é autoaplicável no que diz respeito à sua desvinculação da remuneração, ficando apenas a obrigatoriedade de sua instituição sujeita a regramento infraconstitucional, concluindo que nenhuma lei pode considerar como remuneração parcela cuja natureza remuneratória foi expressamente afastada pela Constituição.

Assim, por se tratar de imunidade, afasta-se por completo a possibilidade de incidirem tributos que tenham por fato gerador a remuneração dos segurados.

A Lei nº 10.101/2000 apenas explicita o conteúdo da norma constitucional, sob pena de inconstitucionalidade da norma.

Citando o § 3º do artigo 3º da Lei 10.101/2000, afirma que existe equiparação legal entre a participação espontaneamente oferecida pela empresa com aquela negociada.

Com relação ao § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000, entende que este dispositivo exemplifica critérios e condições de forma ampla e genérica, conferindo liberdade às partes. Cita jurisprudência, concluindo que as participações, por força de expressa e irrestrita previsão constitucional, não estão sujeitas à incidência de contribuições, salvo a comprovação de fraude, com o pagamento dissimulado de salários. Assim, as atuações decorrem de uma interpretação legal equivocada.

Prosseguindo, sustenta que, mesmo se utilizado o correto programa referente ao biênio 2010/2011, não se verifica qualquer irregularidade. Transcreve trecho do citado instrumento:

Aos empregados elegíveis classificados acima da grade 57 (conforme tabela de cargos e grades da empresa) poderá ser concedido, ainda um múltiplo de salários de acordo com o alcance de objetivos negociados entre eles e a Direção Geral.

E conclui que não existia no programa, assim como não existe na Lei 10.101/2000, qualquer exigência para que tais negociações fossem reduzidas a termo ou transcritas em documentos específicos.

Além disso, cada um dos diretores tinha a obrigação de se reunir com algum representante da Direção Geral para definir livremente as metas e indicadores para o período.

Cita como exemplo a negociação entre os Srs. Bernd Hofmann e Roland Marie François de Bonadona, do qual resultou o pagamento de 8,14 salários a título de participação ao Sr. Hofmann. Cita outros casos semelhantes e informa que junta a respectiva documentação.

Caso seja mantido o entendimento fiscal de que houve irregularidade, requer que o lançamento seja reduzido apenas à parcela dos pagamentos que decorreram dos ajustes feitos entre os empregados grade acima de 57 e a Diretoria Geral, já que parte das participações recebidas por estes empregados tem como fundamento outros itens do acordo coletivo, em relação aos quais não foram apontadas irregularidades pela fiscalização. Informa que elaborou planilha para demonstrar tais valores.

Quanto às divergências entre DIRF e GFIP, apresenta documento separado esclarecendo tais discrepâncias, apresentando ainda, contratos de estágio com os quais afirma demonstrada a ausência de contribuições não recolhidas.

Com relação às divergências entre folha de pagamento e GFIP, informa os respectivos CNPJ nos quais os segurados empregados em questão tiveram suas remunerações declaradas em GFIP.

Quanto à ajuda de custo, afirma tratar-se de verba indenizatória concedida aos gerentes para arcar com pequenas despesas rotineiras.

Com relação à autuação decorrente do descumprimento de obrigação acessória, esclarece que os lançamentos da segurada Vera Lúcia dos Santos decorrem de ajustes por conta de licença maternidade seguida de férias. Em relação aos demais casos, informa a apresentação de planilha anexa (fls. 1.012/1.075) com os necessários esclarecimentos.

Ao final, requer a procedência da impugnação e o acolhimento de seus pleitos, para que se reconheça a nulidade ou a improcedência das autuações.

Diligência:

Conforme despacho de fls. 1.340/1.344, o processo foi encaminhado em diligência com os seguintes questionamentos:

- Considerando os documentos juntados às fls. 1.012/1.146, esclarecer a alegação de que são indevidas as divergências entre DIRF e GFIP apuradas durante o procedimento fiscal.
- Considerando os documentos de fls. 1.150/1.290, esclarecer a alegação

de que não existem as divergências entre folhas de pagamento e GFIP apuradas durante o procedimento fiscal.

- Com relação ao AI decorrente do descumprimento de obrigação acessória, considerando os documentos de fls. 1.012/1.075 e 1.291/1.302, esclarecer a alegação de que os fatos geradores foram declarados em GFIP.

Após a realização de diligência, a fiscalização emitiu a informação de fls. 1.384/1.388, na qual analisa detidamente as questões submetidas, propondo a redução dos valores lançados, conforme os quadros de fls. 1.386 e 1.387:

OBSERVAÇÃO FISCAL	VALOR DO LANÇAMENTO
Ajuda Custo Gerenc.1	MANTIDO
Ajuda Custo Gerenc.2	REDUZIDO
BOLSA OK	ZERADO
Bolsa sem Termo Estágio	MANTIDO
Bolsa s/ Termo Estágio c/ GFIP	REDUZIDO
GFIP excluída do sistema	MANTIDO
Não apresentou Termo Estágio	MANTIDO
Não consta Benefício	MANTIDO

OBSERVAÇÃO FISCAL	VALOR DO LANÇAMENTO
Não declarado em GFIP	MANTIDO
Não Justificado	MANTIDO
Ok	ZERADO
Ok PPR	ZERADO
Ok Resc. 12/2009	ZERADO
Termo Estágio sem assinatura	MANTIDO
Trab. n/c na Folha c/ GFIP	REDUZIDO
Trabalhador n/c na Folha	MANTIDO

Intimada, a autuada manifestou-se às fls. 1.559/1.569, pleiteando o integral provimento à impugnação apresentada e a extinção do crédito tributário.

É o relatório.

O Colegiado de 1ª Instância examinou as alegações da defesa e manteve em parte as autuações, em R. Acórdão com as ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário-de-contribuição, o valor da participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga aos segurados empregados em desacordo com a legislação.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AJUDA DE CUSTO.

Integra o salário de contribuição a ajuda de custo paga ao segurado empregado, exceto quando seja decorrente de mudança do local de trabalho, nos termos do artigo 470 da CLT.

GFIP RETIFICADORA. NECESSIDADE DE REPETIÇÃO DAS INFORMAÇÕES REFERENTES AOS FATOS GERADORES DECLARADOS NA GFIP ORIGINAL.

Conforme o Manual da GFIP, ao se proceder a retificação da declaração, deve se levar em conta que os fatos geradores declarados inicialmente devem ser repetidos na GFIP retificadora, sob pena de serem excluídos por não constarem na nova declaração.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. INFORMAÇÕES INCORRETAS OU OMISSAS.

Caracteriza-se o descumprimento de obrigação tributária acessória quando a empresa apresenta GFIP com informações incorretas ou omissas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Extrai-se do Acórdão que:

Divergências entre DIRF e GFIP:

A fiscalização efetuou o lançamento das contribuições apuradas a partir de divergências verificadas entre os valores declarados em GFIP e aqueles constantes nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF entregues pela autuada.

(...)

Com relação aos pagamentos a estagiários, a fiscalização considerou os Termos de Compromisso de Estágio apresentados na impugnação (fls. 1.076/1.145), exceto aqueles que não estavam devidamente assinados, bem como, os valores declarados em GFIP (para os casos em que não foi apresentado Termo de Compromisso de Estágio) propondo a retificação dos valores apresentados.

(...)

Com relação aos trabalhadores considerados pela fiscalização como **não declarados em GFIP**, e que a autuada afirma terem sido regularmente declarados, é apresentada às fls. 1.565 a relação dos respectivos trabalhadores, conforme quadro a seguir (que não inclui a competência 12/2010 do estabelecimento 09.967.852/0146-91, a respeito da qual já se discorreu):

(...)

Observa-se que, com exceção de Sylvania Carvalho dos Santos (*Silvana Carvalho dos Santos), referidos trabalhadores não foram declarados nas respectivas GFIP, sendo que seus nomes não aparecem nas relações de trabalhadores, que são organizadas por ordem alfabética:

(...)

Assim, ainda que não tenha sido apontado pela fiscalização, cabível a retificação quanto a este particular para exclusão da remuneração de Silvana Carvalho dos Santos, no valor de R\$ 269,15, na competência 06/2010, estabelecimento 09.967.852/0132-96.

(...)

Em outros casos, todos discriminados na planilha em questão, os valores foram excluídos em decorrência das justificativas apresentadas: divergências de nome ou de estabelecimento, ou quando se tratavam de rubricas sobre as quais não incidem as contribuições lançadas, como o PPR (na parte regularmente instituída) ou verbas rescisórias que não integram o salário de contribuição.

Divergências entre folha de pagamento e GFIP:

A fiscalização constatou na folha de pagamento a existência de segurados não declarados em GFIP. A autuada alegou que tais trabalhadores constam nas GFIP de outros estabelecimentos (relaciona os casos) e que não existe qualquer empregado que não tenha sido declarado.

(...)

Descumprimento de obrigação acessória – fatos geradores não declarados em GFIP:

A multa aplicada nesta autuação encontra fundamento no artigo 32-A, inciso I e §§ 2º e 3º da Lei 8.212/91:

(...)

Não assiste razão ao questionamento da autuada em relação ao valor da multa aplicada. Como a própria autuada afirma, o valor é de R\$ 500,00 por competência, e como pode ser observado no trecho transcrito do Relatório Fiscal, foram observadas infrações em 06 competências (03/2010, 04/2010, 06/2010, 08/2010, 10/2010 e 12/2010), resultando na multa de R\$ 3.000,00, reduzida para R\$ 2.500,00 pela exclusão da competência 06/2010, já que restou constatado que foram devidamente declaradas nesta competência as informações referentes à segurada Vera Lúcia dos Santos:

(...)

Assim, em virtude do afastamento da infração em 06/2010 e da manutenção das demais competências, a multa aplicada deve ser retificada para o valor de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais).

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da Impugnação, MANTENDO PARCIALMENTE o crédito tributário lançado.

Planilha de Retificação:

1. Rubricas “Empresa” e “SAT/RAT” a serem retificadas no levantamento RD – Debcad 51.074.553-9.
2. Rubrica “Segurados” a ser retificada no levantamento CD – Debcad 51.074.554-7
3. Rubricas “Sal Educ”, “SESC”, “SENAC”, “SEBRAE” e “INCRA” a serem retificadas no levantamento RD – Debcad 51.074.555-5.
4. Estabelecimento /0132-96, competência 06/2010, inclui retificação referente a Silvania Carvalho dos Santos.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 01/11/2019 (fls. 1659), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 03/12/2019 (fls. 1660 e 1662 e ss), insurgindo-se contra o lançamentos ao fundamento de que:

1 – a decisão de 1ª instância inovou na fundamentação, acrescentando vício relativo às regras de participação sindical. Ressalta que: *Note-se que, ao contrário do alegado pela DRJ, a Recorrente apresentou documento de negociação coletiva válido, com a chancela do Sindicato, conforme, inclusive, restou expressamente reconhecido pela i. Agente Fiscal, tendo esta entendido pela existência de suposta irregularidade exclusivamente pelo fato de não existir negociação individual escrita entre os empregados acima do grade 57, com os membros da Direção Geral da Recorrente.* Busca a nulidade da decisão de piso.

2 – houve regularidade no pagamentos efetuados a título de PLR. Assinala que: *26. Assim, a controvérsia se restringe ao fato de que, no entendimento da Fiscal, deveria haver documentos formais tratando da negociação entre os empregados elegíveis e a direção da*

empresa e que, pela não apresentação de tais documentos, haveria violação às regras estipuladas no PPR 2010/2011. 27. O PPR determina, efetivamente, a negociação e a definição individual de objetivos entre os empregados elegíveis e a direção da empresa. Todavia, não há naquela norma coletiva qualquer exigência de que tais negociações individuais devessem ser reduzidas a termo ou transcritas em documentos específicos

3 – a ajuda de custo tem caráter indenizatório;

4 – não houve a divergência apontada entre DIRF e GFIP. Que cumpriu o Manual da GFIP;

5 - esclareceu devidamente que os empregados tidos como irregulares foram incluídos na GFIP de cada uma das filiais, e eventuais incongruências entre folha de pagamento e GFIP foram devidamente sanadas, conforme quadro devidamente apresentado à Fiscalização. Afirma que A providência mais adequada – para garantir o pleno exercício da ampla defesa e contraditório da Recorrente – seria o de converter o julgamento em diligência a fim de apurar em qual estabelecimento o empregado presta serviços e se as GFIPs estão refletindo a realidade, porém optou-se por concluir que seria da Recorrente o dever de produzir provas em seu favor. (...)70. Desta forma, inexistindo provas de ausência de registro dos empregados, devem ser consideradas válidas as declarações apresentadas pela Recorrente e, portanto, reconhecida a insubsistência do lançamento levado a efeito pela Autoridade Administrativa.

6 – não houve descumprimento de obrigação acessória.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Recurso de Ofício

Da Admissibilidade

Conforme relatado, a Turma da DRJ recorreu de ofício em razão do afastamento parcial do crédito tributário, originalmente lançado no valor de R\$ 11.350.063,38.

A Portaria MF 2/2023 estabelece no seu artigo 1º que:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Dessa forma, não se conhece do recurso de ofício, considerando que a decisão da DRJ exonerou montante inferior ao limite de alçada.

Recurso Voluntário

Sendo tempestivo e preenchidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

Das Nulidades

Antes de examinar as teses trazidas pela defesa, impõe-se destacar o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, que estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

Código Tributário Nacional

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

- I - a qualificação do notificado;
- II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III - a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Também importa ressaltar os casos que acarretam a nulidade do lançamento, previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento **os atos e termos lavrados por pessoa incompetente** e os **despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente** ou **com preterição do direito de defesa**.

Analisando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6º ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

É de se observar que o procedimento fiscal é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Nessa fase, o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Como, ainda, não há processo instaurado, mas tão-somente procedimento, não cabe falar em direito de defesa.

Antes da impugnação não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco., de forma a restarem afastadas de plano as alegações de **ofensa ao contraditório e ampla defesa**.

O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal pode valer-se de algumas peças processuais, e sobrepô-las, sem que com isso advenha qualquer irregularidade ou nulidade ao feito.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 46:

Súmula CARF n.º 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Das nulidades alegadas

É de se ressaltar que o direito de ampla defesa foi devidamente garantido ao Recorrente com abertura de prazo para apresentação de defesa ao lançamento, e recurso da decisão colegiada.

A alegação de nulidade da Decisão de primeira instância por inovação de fundamentação diz respeito ao mérito do recurso, e será examinada neste voto.

Desta forma, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto n.º 70.235/1972, e **inexistindo prejuízo à defesa**, não se há de falar em nulidade do auto de infração ou do Acórdão recorrido.

Do Mérito

O presente processo trata de autuação pelas infrações abaixo enumeradas:

- 1 – pagamento de PLR em desconformidade com a lei;
- 2 – pagamento de verbas a título de ajuda de custo com incidência tributária;
- 3 – divergência apontada entre DIRF e GFIP;
- 4 – divergências entre folhas de pagamento e GFIP;
- 5 – descumprimento de obrigação acessória.

Vejamos cada uma das infrações descritas, desdobramentos e decisão.

1 - pagamento de PLR em desconformidade com a lei

Inicialmente, vejamos aspectos à respeito da natureza jurídica da PLR.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados objetiva uma maior a integração entre capital e trabalho.

Resultado de acordo entre patrão e empregados, os ajustes para pagamento de PLR devem ser reproduzidos em documento que defina as regras que presidiram o processo de negociação para pagamento de parcela do lucro ou do resultado alcançado, como forma de premiação aos empregados que se envolverem no alcance dos objetivos empresariais.

O pagamento de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e a incidência ou não de contribuições previdenciárias, vem despertando discussões ao longo dos anos no contencioso administrativo tributário.

A primeira temática, e talvez a mais importante, objeto discussões constantes no âmbito do julgamento administrativo tributário, diz respeito à natureza jurídica do comando constitucional. Afinal, trata-se de uma espécie de não incidência tributária constitucional ou de uma exclusão legal de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, conhecido por PLR?

Os desdobramentos das respostas em um ou outro sentido são relevantes para o deslinde de diversas outras questões a respeito da temática.

Claro que a análise da tributação de contribuições previdenciárias incidente sobre o pagamento de valores a título de PLR deve partir do exame da Constituição Federal. Foi o legislador constitucional quem estabeleceu o direito dos trabalhadores à participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei, (inciso XI, do art. 7º, da CF/88).

Fundamentos Constitucionais;

Sob a ótica do STF (RE 636.899), o preceito contido no art. 7º, XI, da CF/88 não é autoaplicável, ou seja possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, não comportando todos os elementos necessários à sua executoriedade.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

Extrai-se do Voto do Min. Dias Toffoli no RE 636.899, do STF, que:

Como decidido, nos autos do RE nº 569.441, o Plenário da Corte ratificou a sua jurisprudência da Corte no sentido de que o preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é auto-aplicável e que a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

Referida Lei nº 10.101/2000, regula a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, dispondo em seu art. 3º que essa participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista. Dando efetividade ao comando do art. 7º, VI, da Constituição, nos termos da lei regulamentadora, o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, exclui da base de incidência da contribuição previdenciária os valores recebidos pelo empregado, a título da participação nos lucros da empresa.

No mesmo sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO INDIRETA ANTES DA LEI 9.711/98. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS DO ART. 2º DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PRÉVIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. SEST E SENAT. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 282/STF. RECURSO DA FAZENDA NACIONAL:

5. Para que a verba paga pela empresa possa caracterizar-se como participação nos lucros e, conseqüentemente, tornar-se isenta da contribuição previdenciária, exige-se a observância de um dos procedimentos descritos no art. 2º da Lei 10.101/2000, vale dizer, comissão escolhida pelas partes ou acordo coletivo, devendo constar dos documentos decorrentes da negociação "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".

6. O não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que sobre ela incidirá a contribuição previdenciária, dada sua natureza remuneratória.

(REsp 1216838/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011)

A jurisprudência do CARF vem acompanhando os entendimentos dos tribunais superiores, no sentido de que o comando normativo constitucional tem eficácia limitada e submete-se às condições estabelecidas pelo legislador infraconstitucional, como se depreende dos Acórdãos 9202-009.907, de 22/09/2021; 9202-010.258, de 14/12/2021; 9202-009.919, de 22/09/2021; 9202.010.275, de 14/12/2021, dentre outros.

Fundamentos e Condições Legais;

Esta primeira afirmação conduz ao exame dos aspectos legais relativos ao pagamento de PLR.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, entende-se por 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 nº 9.528, de 10/12/97).

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, as verbas que não integram o salário de contribuição.

Art. 28 (...)

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

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

O comando legal determina que o recebimento de verbas nos termos de a lei específica poderá garantir a não integração dos pagamentos no salário de contribuição, em absoluta ressonância com o comando constitucional.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

A Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como:

a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes ou existência de convenção ou acordo coletivo;

b) fixação de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos, das regras adjetivas e os 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: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claras as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba. E a lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, a posteriori, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados. Como se observa, o normativo confere

enfoque proativo, no sentido de antecipar de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas estabelecidas no acordo, não sendo bastante a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

Natureza Jurídica;

Como norma de eficácia limitada, condicionada ao cumprimento de requisitos estabelecidos pelo legislador infraconstitucional, o exame do comando normativo traz à discussão, no contencioso administrativo tributário, a controvérsia relativa ao alcance da não incidência tributária de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados: se constitucional ou legal.

Há julgados, como a decisão exarada no Acórdão 9202-003.368, que trazem entendimento no sentido de que a *Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.* Ao enfoque da imunidade, os Conselheiros entenderam que os pagamentos a título de PLR *não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 76, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer a própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.*

Neste mesmo sentido, o Acórdão 2402-006.978.

Entretanto, pondera-se que para a definição da natureza jurídica de normativo, em imune ou isentivo, não basta o mero exame da origem do comando legal. É preciso analisar seu alcance e conteúdo.

Ao tratar do tema imunidade tributária, Robson Maia Linsⁱ destaca ser a imunidade um obstáculo imposto pelo legislador constituinte às pessoas políticas de direito constitucional interno ao poder de tributar. Nesse sentido, a imunidade conduz a impossibilidade de incidência tributária, na medida em que não nasce a obrigação tributária.

Examinado o inciso XI, do ar. 7º, da CF/88, observa-se que o comando não traz uma limitação à competência do legislador ordinário, ou suprime parcela do poder de tributar, como seria o alcance de um normativo de imunidade.

Ao contrário, observa-se que o comando legal conferiu ao ente tributante o poder de abrir mão de exigir tributo de determinado contribuinte em determinadas condições.

Como observa Paulo de Barros Carvalhoⁱⁱ, por ausência de critério da hipótese ou do conseqüente, haverá isenção tributária:

“O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo pela alíquota.”

O entendimento de que o comando legal inserto no inciso XI, do art. 7º, da CF/88, traz medida isentiva pode ser verificado no Acórdão 2201-004.060, de 05/02/2018, conforme trechos abaixo reproduzidos:

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 consequente 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 n.º 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto n.º 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto n.º 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei n.º 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 n.º 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.

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 consequente (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.

Sob os contornos do alcance e conteúdo do comando, observa-se o distanciamento do conceito de regramento de imunidade.

Ao contrário, o exame da natureza jurídica do instituto conduz a afirmação de tratar-se de preceito isentivo condicionado ao cumprimento de requisitos legais, afirmação que conduz a desdobramentos, inclusive a respeito da metodologia legal à interpretação e aplicação da lei.

No sentido do comando legal trazer uma isenção condicionada, os Acórdãos 2402-006.071, de 03/04/2018; e 2201-004.072, de 05/02/2018.

Aplicação do Artigo 111 do CTN;

No ordenamento vigente, optou-se por estabelecer que as normas isentivas tributárias devam ser interpretadas de forma literal, conforme dispõe o art. 111, II do CTN.

Por razões de segurança, buscou-se impossibilitar que sejam conferidas interpretações extensivas ao limite das isenções, seja no que toca ao seu alcance ou ao seu acesso.

Segundo Ricardo Lobo Torresⁱⁱⁱ a interpretação literal consiste no limite da atividade do intérprete. Dessa maneira, o interprete tem por início o texto do direito positivo, restando adstrito ao seu limite no sentido possível da expressão linguística.

Sob esta ótica, ampliar o sentido possível das palavras da lei, significa adentrar no campo da integração e da complementação do direito.

O legislador determinou que a atividade de interpretação das normas tributárias isentivas seja o mais limitada possível a intratextualidade, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade, como bem adverte Heleno Taveira Torres^{iv}.

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Nesse sentido, diz Hugo de Brito Machado, verbis:

“Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362)

O entendimento do STJ segue a mesma, e correta de garantismo do contribuinte, conforme se verifica dos seguintes Acórdãos abaixo transcritos, verbis: “6. A imposição da interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (artigo 111, inciso II, do CTN) proscree tanto a adoção de exegese ampliativa ou analógica, como também a restrição além da mens legis ou a exigência de requisito ou condição não prevista na norma isentiva (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1098981/PR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 02.12.2010, DJe 14.12.2010)

Em outro julgado: “6. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1.468.436/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 01.12.2015, DJe 09.12.2015) Ou ainda: “4. A interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não

implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.”(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp nº1.471.576/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, j. 27.10.2015, DJe 09.11.2015)

No Estado Democrático de Direito, os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções de certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas. Por isso, a partir do binômio certeza e coerência, a confiabilidade funcional determina, operacionalmente, a normalidade do sistema, como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

A legalidade tributária classificadora e tipificante, nos casos de isenções, totais ou parciais, nos termos do art. 111, II do CTN, prescreve para o aplicador da norma tributária uma espécie de interpretação por paráfrases, numa expectativa de assegurar ao máximo uma tentativa de “única resposta correta”.(Deveras, pois, como observa Giuseppe Melis, o emprego de métodos ou argumentos interpretativos não tem qualquer função de correção ou exatidão da decisão. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003, p. 445.) Busca-se, assim, afastar a indeterminação e a incerteza (Cf. OTERO, Paulo. Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2003, p. 961) (a dúvida interpretativa), na construção de sentidos e significados para os textos normativos.

(...)

A literalidade das isenções propõe-se a uma interpretação especificadora do texto. Sem dúvidas, este “método” constitui o ponto de partida para uma atividade de interpretação das normas tributárias, i.e., em modo restritivo, o mais limitado possível, pela intratextualidade à qual se reduz, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade tão próprios da interpretação extensiva.

A interpretação extensiva da decisão administrativa ou da judicial, pode significar uma tentativa de ampliar o campo material de incidência do tributo, por mero dirigismo interpretativo. Assim como a restritiva busca reduzir o acesso ao benefício da isenção. O art. 111 do CTN, neste sentido, concorre para a afirmação do princípio da certeza do direito, ao exigir uma interpretação “literal”, cujo resultado há de ser especificador do conteúdo da lei isentiva.

(...)

Ao assim determinar, o legislador empregou uma locução imperativa com sentido de ordenar um comando a ser seguido, sem dar opções à aplicação de interpretação diversa da indicada no enunciado. O modelo de interpretação especificadora pretende dirigir a aplicação dos incentivos nos limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza.

(...)

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Para Thomas Bustamante e Henrique Napoleão Alves^v:

A norma exige, dessa forma, entre outras condutas e posturas interpretativas, o respeito aos sentidos compreendidos nas “convenções interpretativas”(BAYÓN, Juan Carlos. “Derecho, convencionalismo y controversia”, in: NAVARRO, Pablo E.; REDONDO, María Cristina (orgs.). La relevancia del derecho: Ensayos de filosofía jurídica, moral y política. Barcelona: Gedisa, 2002 (57-92), p. 77) existentes no contexto situacional em que o dispositivo se aplica (convenções essas que se manifestam no conteúdo das disposições empregadas pelo legislador, na jurisprudência constitucional acerca do sentido dos princípios fundamentais do Direito, nos enunciados da dogmática jurídica e da doutrina consolidada etc.), de sorte a se evitar surpresas e incoerências na construção do Direito pela Administração e pelo Poder Judiciário.

Exige ainda, por derradeiro, um respeito ao ponto de vista do administrado, por meio da proteção de sua confiança, que se manifesta concretamente na proteção da “continuidade da ordem jurídica”, da “proteção da continuidade, do ponto de vista material”, das situações jurídicas consolidadas, da “fidelidade do sistema à justiça” e da “proteção da disposição concreta ou do investimento” realizado pelos contribuintes (DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p. 592-593).

(...)

Podemos perceber claramente, ante às considerações acima, que o art.111 do CTN, embora renegado, mal compreendido ou criticado pela grande maioria dos juristas pátrios, conserva uma relevância normativa não desprezível no sistema jurídico brasileiro contemporâneo.

Sem eliminar a importância dos cânones e métodos de interpretação ordinários, a norma que se extrai dessa disposição legal exige (i) a fidelidade aos significados contidos no núcleo semântico da norma a interpretar e o respeito aos limites decorrentes do quadro normativo por ela estabelecido; (ii) a interpretação dos conectores da norma a interpretar como estabelecendo condições necessárias, e não meramente suficientes, para o surgimento da consequência jurídica contida na apóstase da norma, de sorte que o argumento a contrario se torna obrigatoriamente aplicável a todas as hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 111; e (iii) que se adote, dentre as interpretações semanticamente possíveis da legislação tributária, a que melhor atenda aos

deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, em nome do princípio da segurança jurídica. Essa tríade de deveres argumentativos define, portanto, o significado e a relevância normativa do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Diz-se que o método literal de interpretação, isoladamente utilizado, mostra-se inadequado para ao objetivo da plena compreensão da norma. Entretanto, esta foi a opção do legislador, em prol da segurança jurídica como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

Neste sentido, deve-se compreender que o regramento do art. 111 do CTN proíbe a interpretação extensiva ou restritiva da legislação tributária, que disponha sobre as matérias nele relacionadas.

Pois bem, segundo Relato Fiscal, o descumprimento do regramento ao pagamento de verba isenta decorreu da *não apresentação de qualquer documento de negociação entre os trabalhadores e a direção geral, conforme previsto no Programa de Participação nos Resultados (citado no item “8.5”) ou a demonstração do alcance dos objetivos negociados, os valores pagos aos trabalhadores das grades 57 a 64, não puderam ser enquadrados como Participação nos Resultados, pois não seguem os parâmetros estipulados no documento de negociação, sendo considerados pela fiscalização como complemento salarial e lançados no presente Auto de Infração, (...).*

O item 8.5 do Relato fiscal descreve que:

8.5 - O referido acordo, denominado “PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS – PPR DOS EMPREGADOS DA HOTELERIA ACCOR BRASIL S/A – DIRETORIAS DA SEDE CORPORATIVA E CENTRO ADMINISTRATIVO & FINANCEIRO – CAF – BIÊNIO 2010/2011”, assinado em 12 de novembro de 2010, prevê em sua CLÁUSULA QUINTA, § 3º que:

§ 3º - O valor da participação será equivalente a:

01 salário base para todos os EMPREGADOS elegíveis se o Orçamento (Budget) do RAI do ano apurado, for atingido;

Aos empregados elegíveis que ocupam cargos classificados do grade 52 ao 54 ... poderá ser concedido até mais 01 salário base...;

Aos empregados elegíveis classificados do grade 55 ao 59 ... poderão ser concedidos até mais 03 salários base de acordo com o cumprimento das metas estabelecidas em Contrato de Gestão;

Os empregados elegíveis ocupantes de cargo de Diretor sendo membros do Comitê de Direção Geral da Accor Hospitality Amlat terão direito a 30% de sua remuneração fixa anual paga no ano de apuração do PPR de acordo com o cumprimento do Contrato de Gestão. Adicionalmente terão direito a até 15% de sua remuneração fixa anual ...;

Os empregados elegíveis ocupantes de cargo de Gerente Geral de unidades da marca Mercure Apartments, terão direito a 01 salário base ... e mais um salário base se a unidade para a qual trabalha atingir seu bidget;

Aos empregados elegíveis classificados acima do grade 57 (conforme tabela de cargos e grades da empresa) poderá ser concedido, ainda um múltiplo de salários de acordo com o alcance de objetivos negociados entre eles e a Direção Geral.

(...)

8.8 –Saliente-se que a legislação prevê que os instrumentos de negociação entre a empresa e seus empregados devem conter regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, além dos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado;

Ou seja, a autuação decorreu da ausência de cláusulas pactuadas que contenham regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, além dos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado relativamente aos empregados elegíveis classificados acima do grade 57.

O R. Acórdão Recorrido manteve o lançamento, ao fundamento de que *O Programa de Participação nos Resultados – PPR de fls. 754/759, não atende às disposições legais, mais especificamente quanto à necessidade de que sejam estabelecidas regras por comissão paritária escolhida pelas partes, com a participação de um representante indicado pelo sindicato ou mediante convenção ou acordo coletivo (incisos do artigo 2º da Lei 10.1010/2000).(…) As exigências legais foram ignoradas. Ao invés dos procedimentos contemplados na legislação, o que se observa, são pagamentos efetuados a partir de um programa que se reporta apenas “aos empregados elegíveis classificados acima da grade 57” aos quais “poderá ser concedido, ainda, um múltiplo de salários de acordo com o alcance de objetivos negociados entre eles e a Direção Geral.” Assim, como não foi apresentado pela autuada qualquer outro instrumento que possa suprir as necessidades impostas pela lei, não há que se falar na improcedência das autuações quanto a este particular, devendo ser mantido o lançamento em relação à totalidade dos valores apurados, visto que a irregularidade observada alcança todo o valor pago aos trabalhadores sujeitos a tais condições.*

Não houve inovação à descrição inserta na autuação, como aponta o Recurso.

O Colegiado de Piso fundamentou a manutenção do lançamento na ausência de descrição clara e objetiva do regramento relativo ao benefício. Como já dito, o programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claras as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba. E a lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, a posteriori, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados. Como se observa, o normativo confere enfoque proativo, no sentido de antecipar de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração

do cumprimento das metas estabelecidas no acordo, não sendo bastante a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

Da análise das informações trazidas aos autos, observa-se que o instrumento de negociação (fls. 754 e ss) não dispôs sobre o direito substantivo ou adjetivo à concessão do PLR para a situação descrita na autuação (cláusula 5ª - empregados elegíveis classificados acima do grade 57).

Dito de outro modo, não há estipulação de regras claras e objetivas no corpo dos ajustes ou em documentos apartados que permitam verificação da harmonia com as regras gerais, e comprovadamente acessíveis aos trabalhadores no momento da celebração do acordo.

A ausência de clareza no regramento conduz à conclusão do R. Acórdão Recorrido, no sentido do descumprimento da Lei 10.101/2000, e que não fora afastado pelo Recorrente.

Afastada alegação de nulidade da R. Decisão de Piso por inovação na fundamentação da autuação e, em face da não apresentados instrumentos e provas do cumprimento da Lei 10.101/2000, resta mantida a autuação neste aspecto.

2 – a ajuda de custo tem caráter indenizatório;

Segundo o Relato Fiscal:

Dos Valores relativos à Rubrica “0155 – Ajuda Custo Gerenc”

11 – Fazem parte do presente Auto de Infração os valores incluídos nas Folhas de Pagamento de competências 01/2010 a 12/2010, a título de “Ajuda Custo Gerenc”, sem incidência de contribuição previdenciária.

11.1 – A Lei nº 8.212/1991 considera que não integra o salário de contribuição a ajuda de custo em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT;

11.2 – Outrossim, constatei que a Rubrica 0155 foi paga, a alguns trabalhadores, em várias parcelas, durante todo o ano de 2010, num valor fixo de R\$ 75,00 mensal;

11.3 – Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, a empresa alegou tratar-se de verba paga como “suplemento para cobrir pequenas despesas aos ocupantes de cargo de Gerente Geral, lotado nos Hotéis”;

11.4 – Desta forma, pela ausência de previsão legal de “não incidência” para este tipo de verba, os valores foram considerados como complemento salarial, sendo lançados no presente Auto de Infração sob o código de Levantamento “RU” e encontram-se discriminados no ANEXO IV.

Examinando a instrução, o Colegiado de Piso assinalou que:

A fiscalização lançou as contribuições incidentes sobre a ajuda de custo paga pela autuada. Esta, por sua vez, questiona o lançamento alegando não se tratar de pagamento que integra a remuneração e, por conseguinte, o salário de contribuição sobre o qual incidem as contribuições apuradas.

Em que pese a argumentação da autuada, os lançamentos devem ser mantidos (com as devidas retificações decorrentes das justificativas apresentadas pela autuada e consideradas pela fiscalização).

A fiscalização esclareceu que não se trata da ajuda de custo paga em decorrência de mudança do local de trabalho (artigo 470 da CLT) a qual não integra o salário de contribuição por força do disposto na alínea “g” do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91.

Qualquer outra ajuda de custo, não estando prevista nas exceções legais, deve integrar o salário de contribuição.

Embora a autuada afirme tratar-se de verba indenizatória, como dito, não existe previsão legal para sua exclusão da base de cálculo do crédito tributário lançado e, não havendo comprovação de gastos que pudessem caracterizar referidos pagamentos como ressarcimentos por despesas referentes a atividades da empresa, correto o lançamento quanto a este particular.

Correta a Decisão Recorrida.

Diz o artigo 457 da CLT:

Art. 457 Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei n.º 1.999, de 1.10.1953).

(...)

§ 2º Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei n.º 1.999, de 1.10.1953)

(...)

Pela leitura do dispositivo, verifica-se que a ajuda de custo não se confunde com pagamento de verbas para custear despesas.

A ajuda de custo, paga em parcela única, é recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado.

No caso em epígrafe, o contribuinte classificou pagamentos efetuados como ajuda de custo, mas alega que o pagamento decorreu da necessidade de o empregado custear despesas do Recorrente.

Claro está que a natureza jurídica dos valores pagos é distinta dos contornos legais conferidos à ajuda de custo. Como o próprio Recorrente afirma no Recurso, foram pagamentos de despesas com o trabalho conferido às pessoas físicas.

O pagamento de valores, inexistente prestação de contas ou qualquer comprovação do dispêndio realizado pelo beneficiário, configura ganho pelo trabalho executado, integrando, por extensão, a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social.

O Recorrente não apresentou elementos que comprovassem a natureza indenizatória dos pagamentos que ensejaram a autuação. As verbas de natureza indenizatória não estão sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias, desde que devidamente comprovadas pelo contribuinte.

Sendo assim, correta a autuação.

3 –divergência apontada entre DIRF e GFIP

Segundo o Relato Fiscal:

Dos Valores incluídos em DIRF e não declarados em GFIP

9 – Em análise à Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – DIRF, entregue pela empresa, relativa ao período de 01/2010 a 12/2010, constante dos nossos sistemas corporativos, em confronto com as informações declaradas pela empresa em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social – GFIP, foram identificados vários trabalhadores empregados (código de retenção 0561) cuja remuneração não foi identificada nas GFIP entregues;

9.1 – Intimada a justificar tais divergências, através dos Termos de Intimação Fiscal n.º 02 e n.º 03, a empresa apenas alegou tratar-se de empregados de outra filial;

9.2 – Em novo confronto com os arquivos da GFIP entregues pela empresa, relativo a todos os seus estabelecimentos, restaram vários trabalhadores não declarados em GFIP, e/ou declarados em GFIP com remunerações inferiores às constantes em DIRF;

9.3 – As remunerações não declaradas em GFIP, bem como as divergências apuradas, foram incluídas no presente Auto de Infração sob o código de Levantamento “RD”, e encontram-se discriminadas no ANEXO II.

Em sede de diligência fiscal, a Autoridade Lançadora (fls. 1384 e ss) informou que:

1 – Em atendimento ao despacho n.º 028, da DRJ/RPO/SP – 9ª Turma, que determina a realização de Diligência, foi expedido o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF 0810400.2018.00174-3. No exercício das funções de Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com fundamento no disposto nos art. 2º e 3º da Lei n.º 11.457/2007, procedi a análise do processo, acima identificado, com vistas a esclarecer os seguintes itens:

1.1 - Considerando os documentos juntados às fls. 1.012/1.146, esclarecer a alegação de que são indevidas as divergências entre DIRF e GFIP apuradas durante o procedimento fiscal.

(...)

2 – Com relação ao item “1.1” acima, tenho a esclarecer:

2.1 – Foi analisada a planilha constante de Folhas 1.012 a 1.075, que se refere ao Anexo II do Relatório Fiscal (Divergências entre valores constantes na DIRF e os declarados em GFIP), com as observações inseridas pela empresa, bem como os documentos juntados ao processo, às folhas 1.076 a 1.146 (Termos de Compromisso de Estágio). Após análise das justificativas e dos documentos apresentados pela empresa, foi criada, na planilha relativa ao Anexo II, uma coluna, denominada “Observação Fiscal”, com as seguintes anotações:

2.1.1 – Ajuda Custo Gerenc.1: Identificado, através da Folha de Pagamento que o valor lançado se refere à Ajuda de Custo Gerencial, não incluída no lançamento da referida rubrica, conforme discriminado no Anexo IV. Desta forma o valor lançado foi mantido;

2.1.2 – Ajuda Custo Gerenc.2: Foram excluídas as divergências justificadas pela empresa, porém mantido o valor da Ajuda de Custo Gerencial identificado na Folha de Pagamento. Valor lançado reduzido;

2.1.3 – Bolsa Ok: Identificado, através da Folha de Pagamento, que o valor lançado se refere a Bolsa de Estágio, a qual se confirmou regular, em face da apresentação do

Termo de Compromisso de Estágio (Folhas 1.076 a 1.145). Desta forma o valor lançado foi zerado;

2.1.4 – Bolsa sem Termo de Estágio: Identificado, através da Folha de Pagamento, que o valor lançado se refere a Bolsa de Estágio, porém a empresa não apresentou o Termo de Compromisso de Estágio. O valor lançado foi mantido;

2.1.5 – Bolsa s/ Termo de Estágio c/ GFIP: Identificado, através da Folha de Pagamento, que o valor lançado se refere a Bolsa de Estágio, sem o devido Termo de Compromisso de Estágio. Identificado, porém que, parte desse valor foi declarado em GFIP. Desta forma, o valor lançado foi reduzido;

2.1.6 – GFIP excluída do sistema: As remunerações dos trabalhadores da filial 0145-91, na competência 12/2010, foram excluídas do sistema, após a empresa ter entregue uma GFIP retificadora, contendo apenas uma trabalhadora, sem observar as regras constantes do Manual da GFIP/SEFIP. Portanto, o valor lançado foi mantido;

2.1.7 – Não apresentou Termo de Estágio: A empresa justifica tratar-se de Bolsa Estágio, sem incidência de contribuição previdenciária, porém não apresentou o Termo de Compromisso de Estágio para comprovar tal alegação. O valor lançado foi mantido;

2.1.8 – Não consta Benefício: A empresa justifica tratar-se de Complemento de Auxílio Doença, sem incidência de contribuição previdenciária, porém, em consulta aos nossos sistemas corporativos (Portal CNIS), o trabalhador não se encontrava em benefício no período do lançamento (09/2010 a 12/2010). Portanto, o valor lançado foi mantido;

2.1.9 – Não declarado em GFIP: A empresa justifica tratar-se de diferenças de incidências, quando, na verdade, os trabalhadores sequer foram declarados em GFIP. O valor lançado foi mantido;

2.1.10 – Não Justificado: A empresa não apresentou nenhuma justificativa para as divergências lançadas. Portanto, o valor lançado foi mantido;

2.1.11 – Ok: Justificativa da empresa confirmada (O trabalhador foi identificado na GFIP com alguma divergência no nome ou no estabelecimento e/ou ficou comprovado tratar-se de rubrica sem incidência e/ou comprovado o erro na DIRF). O valor lançado foi zerado;

2.1.12 – Ok PPR: A empresa não justificou a divergência, porém, verificou-se através da Folha de Pagamento tratar-se de rubrica sem incidência. O valor lançado foi zerado;

2.1.13 – OK resc. 12/2009: Verificou tratar-se de verba sem incidência relativa a trabalhador com rescisão do contrato de trabalho em 12/2009. O valor lançado foi zerado;

2.1.14 – Termo Estágio sem assinatura: A empresa justifica tratar-se de Bolsa Estágio, sem incidência de contribuição previdenciária, porém o Termo de Compromisso de Estágio apresentado não serviu para comprovar tal alegação, uma vez não conter as assinaturas. Desta forma, o valor lançado foi mantido;

2.1.15 – Trabalhador n/c na Folha: A empresa não justificou a divergência ou justificou tratar-se de verba sem incidência, porém, tal alegação não pôde ser comprovada, uma vez o trabalhador não constar da Folha de Pagamento. O valor lançado foi mantido;

2.1.16 – Trab. n/c na Folha c/ GFIP: A empresa não justificou a divergência ou justificou tratar-se de verba sem incidência, porém, tal alegação não pôde ser comprovada, uma vez o trabalhador não constar da Folha de Pagamento.

Outrossim, numa análise mais detalhada, foi identificado que, parte do valor já havia sido informado em GFIP. Desta forma, o valor lançado foi reduzido.

2.2 - Cabe salientar que, foi solicitado à empresa, no decurso da diligência que apresentasse, novamente, a Folha de Pagamento do período, no formato MANAD, **contendo todos os trabalhadores**, e mesmo assim, vários trabalhadores não foram identificados;

2.3 – Conforme o exposto e com base nas observações inseridas por esta fiscalização na planilha, o valor lançado foi mantido, reduzido ou zerado, à saber:

OBSERVAÇÃO FISCAL	VALOR DO LANÇAMENTO
Ajuda Custo Gerenc.1	MANTIDO
Ajuda Custo Gerenc.2	REDUZIDO
BOLSA OK	ZERADO
Bolsa sem Termo Estágio	MANTIDO
Bolsa s/ Termo Estágio c/ GFIP	REDUZIDO
GFIP excluída do sistema	MANTIDO
Não apresentou Termo Estágio	MANTIDO
Não consta Benefício	MANTIDO

Pág.3de5

PINAS DRF

Fl. 1387



Ministério da Economia

Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB

Delegacia da Receita Federal do Brasil - DRF – CAMPINAS

Serviço de Fiscalização

INFORMAÇÃO FISCAL

OBSERVAÇÃO FISCAL	VALOR DO LANÇAMENTO
Não declarado em GFIP	MANTIDO
Não Justificado	MANTIDO
Ok	ZERADO
Ok PPR	ZERADO
Ok Resc. 12/2009	ZERADO
Termo Estágio sem assinatura	MANTIDO
Trab. n/c na Folha c/ GFIP	REDUZIDO
Trabalhador n/c na Folha	MANTIDO

2.4 – O demonstrativo detalhado por estabelecimento e competência, faz parte do ANEXO VI, o qual segue juntado ao Processo.

A respeito da temática, o Julgador de Piso assinalou que:

A fiscalização efetuou o lançamento das contribuições apuradas a partir de divergências verificadas entre os valores declarados em GFIP e aqueles constantes nas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF entregues pela autuada.

A autuada questiona o entendimento fiscal, apresentando documento em separado, que foram encaminhados para diligência fiscal.

Da análise de tais documentos, a fiscalização elaborou a planilha de fls. 1.389/1.539, na qual detalha todos os lançamentos.

A respeito de tal análise, das justificativas e documentos apresentados, cabíveis as seguintes considerações:

Com relação aos pagamentos a estagiários, a fiscalização considerou os Termos de Compromisso de Estágio apresentados na impugnação (fls. 1.076/1.145), exceto aqueles que não estavam devidamente assinados, bem como, os valores declarados em GFIP (para os casos em que não foi apresentado Termo de Compromisso de Estágio) propondo a retificação dos valores apresentados.

Com relação à GFIP excluída da competência 12/2010 do estabelecimento 09.967.852/0146-91, conforme consulta adiante, verifica-se que a autuada entregou em 03/02/2011 a GFIP com código de identificação NSVy1n7dVpx0000-1, na qual consta declarada apenas a segurada Larissa Maia Abecassis.

(...)

Conforme orientações contidas no Manual, ao entregar GFIP retificadora, a empresa deve declarar a totalidade das informações relativas aos fatos geradores. Ao descumprir tal procedimento, a autuada deu causa às divergências apuradas.

A respeito, dispõe o Manual da GFIP/SEFIP versão 8.4, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, no seu Capítulo IV – ORIENTAÇÕES ESPECÍFICAS:

10 - NOVO MODELO DA GFIP/SEFIP EXCLUSIVAMENTE PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL – A PARTIR DA VERSÃO 8.0 DO SEFIP 10.1 – GFIP/SEFIP ÚNICA

A partir da versão 8.0 do SEFIP, o empregador/contribuinte deve elaborar apenas uma única GFIP/SEFIP para cada chave.

Chave de uma GFIP/SEFIP são os dados básicos que a identificam e é utilizada na definição de duplicidade de transmissão ou solicitação de retificação e exclusão.

O processo de retificação passa a ser realizado por meio do conceito de GFIP/SEFIP retificadora. Para a Previdência Social cada nova GFIP/SEFIP, para uma mesma chave, substitui a anterior (sendo diferentes os números de controle). A chave é composta pelas seguintes informações, conforme o código de recolhimento da GFIP/SEFIP:

(...)

Caso sejam transmitidas mais de uma GFIP/SEFIP para uma mesma chave; ou seja, com o mesmo CNPJ/CEI do empregador/contribuinte, mesma competência, mesmo FPAS e mesmo código de recolhimento, a Previdência Social considera a GFIP/SEFIP entregue posteriormente como GFIP/SEFIP retificadora, substituindo as informações anteriormente prestadas na GFIP/SEFIP com a mesma chave (considerando diferentes os números de controle).

Também é oportuno transcrever o que dispõe o Capítulo V – RETIFICAÇÃO DE INFORMAÇÕES:

As informações prestadas incorretamente ou indevidamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil devem ser corrigidas por meio de nova GFIP/SEFIP, conforme estabelecido neste capítulo.

(...)

Para a Previdência Social, a partir da versão 8.0, a retificação de GFIP/SEFIP passa a ser realizada no aplicativo SEFIP, com a emissão do “Comprovante de Declaração à Previdência”, inclusive para retificação de informações anteriores, uma vez que a entrega de nova GFIP/SEFIP substitui a anteriormente apresentada para a mesma chave. Sobre o conceito de “chave”, observar as orientações do subitem 7.2 do Capítulo I e 10.1 do Capítulo IV.

(...)

Pelo exposto acima, a retificação requer outra GFIP/SEFIP, com todas as informações corretamente preenchidas, que substituirá para a Previdência Social a GFIP/SEFIP com informações incorretas. Para o FGTS... (grifei)

Como se vê, a autuada não observou o disposto no Manual e transmitiu em momento posterior, nova GFIP que substituiu a anterior, sem incluir na nova declaração as informações constantes da original, que desta maneira foram suprimidas, resultando nas divergências apuradas, as quais embasam o lançamento de ofício realizado.

Com relação aos trabalhadores considerados pela fiscalização como não declarados em GFIP, e que a autuada afirma terem sido regularmente declarados, é apresentada às fls.

1.565 a relação dos respectivos trabalhadores, conforme quadro a seguir (que não inclui a competência 12/2010 do estabelecimento 09.967.852/0146-91, a respeito da qual já se discorreu):

Observa-se que, com exceção de Silvania Carvalho dos Santos (*Silvana Carvalho dos Santos), referidos trabalhadores não foram declarados nas respectivas GFIP, sendo que seus nomes não aparecem nas relações de trabalhadores, que são organizadas por ordem alfabética:

Milene Cristina dos Santos não aparece na GFIP 03/2010 do estabelecimento 09.967.852/0146-91:

Empresário	CNPJ	Nº Contrato	Competência	INSS	Código de Beneficiário	Tabela
HOTELARIA ACCOR BRASIL SA	08.907.852/0146-91	MariaAugusta2009-2	03/2010	015	115	1 - Espetada

Nome	CPF	CPF	Competência	Tabela
MARIA MAZUCA GONCALVES GOMES	01082009	01082009	03/2010	1
Admissão	01/08/2009	01/08/2009	03/2010	0
Remuneração em 12º salário	302,19	302,19	03/2010	302,19
Remuneração 12º salário	6,00	6,00	03/2010	6,00
Contribuição de Segurador	44,17	44,17	03/2010	44,17
Nome	MARIA ZIZULDA DE SÁBENA SALES	01111001	01/2010	1
Admissão	01/11/2001	01/11/2001	01/2010	0
Remuneração em 12º salário	1.903,81	1.903,81	01/2010	1.903,81
Remuneração 12º salário	226,00	226,00	01/2010	226,00
Contribuição de Segurador	226,00	226,00	01/2010	226,00
Nome	VALCLETE GONCALVES FONSECA ARAUJO	04052005	03/2010	1
Admissão	04/05/2005	04/05/2005	03/2010	0
Remuneração em 12º salário	802,24	802,24	03/2010	802,24
Remuneração 12º salário	6,00	6,00	03/2010	6,00
Contribuição de Segurador	54,55	54,55	03/2010	54,55

Bruna Costa de Carvalho Maia não aparece na GFIP 04/2010 do estabelecimento 09.967.852/0011-07:

Empresário	CNPJ	Nº Contrato	Competência	INSS	Código de Beneficiário	Tabela
HOTELARIA ACCOR BRASIL SA	08.907.852/0146-91	BRUNACOSTA1	04/2010	015	115	1 - Espetada

Nome	CPF	CPF	Competência	Tabela
MARIA DA CONCEIÇÃO DE SA CAVALHO	04610118	04610118	04/2010	1
Admissão	04/06/2010	04/06/2010	04/2010	0
Remuneração em 12º salário	475,20	475,20	04/2010	475,20
Remuneração 12º salário	6,00	6,00	04/2010	6,00
Contribuição de Segurador	30,20	30,20	04/2010	30,20
Nome	BRUNA CAROLINA FERREIRA DE SOUZA	01042007	03/2010	1
Admissão	01/04/2007	01/04/2007	03/2010	0
Remuneração em 12º salário	1.040,00	1.040,00	03/2010	1.040,00
Remuneração 12º salário	6,00	6,00	03/2010	6,00
Contribuição de Segurador	24,12	24,12	03/2010	24,12
Nome	BRUNA FERNANDA DA FONSECA	01042007	03/2010	1
Admissão	01/04/2007	01/04/2007	03/2010	0
Remuneração em 12º salário	1.040,00	1.040,00	03/2010	1.040,00
Remuneração 12º salário	6,00	6,00	03/2010	6,00
Contribuição de Segurador	24,12	24,12	03/2010	24,12
Nome	BRUNA FRANCISCA DE MELO	01042007	03/2010	1
Admissão	01/04/2007	01/04/2007	03/2010	0
Remuneração em 12º salário	1.040,00	1.040,00	03/2010	1.040,00
Remuneração 12º salário	6,00	6,00	03/2010	6,00
Contribuição de Segurador	24,12	24,12	03/2010	24,12

Silvania Carvalho dos Santos aparece na GFIP 06/2010 do estabelecimento 09.967.852/0132-96:

Empresário	CNPJ	Nº Contrato	Competência	INSS	Código de Beneficiário	Tabela
HOTELARIA ACCOR BRASIL SA	08.907.852/0146-91	SilvaniaCarvalhoS	06/2010	015	115	1 - Espetada

Nome	CPF	CPF	Competência	Tabela
VALCLETE GONCALVES FONSECA ARAUJO	04052005	04052005	06/2010	1
Admissão	04/05/2005	04/05/2005	06/2010	0
Remuneração em 12º salário	1.040,00	1.040,00	06/2010	1.040,00
Remuneração 12º salário	6,00	6,00	06/2010	6,00
Contribuição de Segurador	24,12	24,12	06/2010	24,12
Nome	VALCILENE CARVALHO DOS SANTOS	01042007	03/2010	1
Admissão	01/04/2007	01/04/2007	03/2010	0
Remuneração em 12º salário	200,10	200,10	03/2010	200,10
Remuneração 12º salário	6,00	6,00	03/2010	6,00
Contribuição de Segurador	24,12	24,12	03/2010	24,12
Nome	VALCILENE JANEIRA DE ARAUJO ROCHA	01042007	03/2010	1
Admissão	01/04/2007	01/04/2007	03/2010	0
Remuneração em 12º salário	170,10	170,10	03/2010	170,10
Remuneração 12º salário	6,00	6,00	03/2010	6,00
Contribuição de Segurador	24,12	24,12	03/2010	24,12
Nome	VALCILENE DE FONSECA MARIANO	01042007	03/2010	1
Admissão	01/04/2007	01/04/2007	03/2010	0
Remuneração em 12º salário	170,10	170,10	03/2010	170,10
Remuneração 12º salário	6,00	6,00	03/2010	6,00
Contribuição de Segurador	24,12	24,12	03/2010	24,12

Célio de Souza Santos não aparece nas GFIP 10/2010 e 12/2010 do estabelecimento 09.967.852/0029-28:

Empresário	CNPJ	Nº Contrato	Competência	INSS	Código de Beneficiário	Tabela
HOTELARIA ACCOR BRASIL SA	08.907.852/0146-91	CelioSantosS	10/2010	015	115	1 - Espetada

Nome	CPF	CPF	Competência	Tabela
VALCLETE GONCALVES FONSECA ARAUJO	04052005	04052005	10/2010	1
Admissão	04/05/2005	04/05/2005	10/2010	0
Remuneração em 12º salário	1.040,00	1.040,00	10/2010	1.040,00
Remuneração 12º salário	6,00	6,00	10/2010	6,00
Contribuição de Segurador	24,12	24,12	10/2010	24,12
Nome	VALCILENE CARVALHO DOS SANTOS	01042007	03/2010	1
Admissão	01/04/2007	01/04/2007	03/2010	0
Remuneração em 12º salário	170,10	170,10	03/2010	170,10
Remuneração 12º salário	6,00	6,00	03/2010	6,00
Contribuição de Segurador	24,12	24,12	03/2010	24,12
Nome	VALCILENE CARVALHO DE SOUZA	01042007	03/2010	1
Admissão	01/04/2007	01/04/2007	03/2010	0
Remuneração em 12º salário	170,10	170,10	03/2010	170,10
Remuneração 12º salário	6,00	6,00	03/2010	6,00
Contribuição de Segurador	24,12	24,12	03/2010	24,12

(...)

Assim, ainda que não tenha sido apontado pela fiscalização, cabível a retificação quanto a este particular para exclusão da remuneração de Silvana Carvalho dos Santos, no valor de R\$ 269,15, na competência 06/2010, estabelecimento 09.967.852/0132-96.

No que se refere à alegação de que parte dos valores lançados refere-se a complemento de auxílio doença, a fiscalização consultou o sistema informatizado corporativo e verificou que o beneficiário Leandro de Negreiros Bonilha (CPF 180.917.888- 60) não gozava tal benefício nas competências em questão (09/2010 a 12/2010), não sendo questionado pela autuada tal fato. Assim, deve ser mantido o lançamento.

Outros lançamentos, discriminados na planilha apresentada pela fiscalização, devem ser mantidos nos casos em que as irregularidades observadas não foram afastadas pela autuada: trabalhadores não foram declarados em GFIP; não foram justificadas as divergências apuradas; trabalhadores não constam na folha de pagamento, não podendo ser confirmada a informação de que se trata de verba sem incidência. Quanto a estas rubricas, foram apenas retificadas quando parte dos valores foram declarados em GFIP.

Em outros casos, todos discriminados na planilha em questão, os valores foram excluídos em decorrência das justificativas apresentadas: divergências de nome ou de estabelecimento, ou quando se tratavam de rubricas sobre as quais não incidem as contribuições lançadas, como o PPR (na parte regularmente instituída) ou verbas rescisórias que não integram o salário de contribuição.

O Recorrente apenas alega a ausência de divergência, mas não traz mínimos elementos para afastar as conclusões da Autoridade Lançadora e para contrapor às conclusões dos Julgadores de 1ª Instância.

Observada a prática infratora pela Autoridade Fiscal, compete ao contribuinte contrapor os fatos, comprovadamente, o que não foi feito nos presentes autos.

Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Acolhidos os fundamentos do R. Acórdão Recorrido como razão de decidir, resta mantida a autuação já revisada pelo Colegiado de Piso.

4 –relativamente às divergências entre folha de pagamento e GFIP, o Recorrente alega ter esclarecido *devidamente que os empregados tidos como irregulares foram incluídos na GFIP de cada uma das filiais, e eventuais incongruências entre folha de pagamento e GFIP foram devidamente sanadas, conforme quadro devidamente apresentado à Fiscalização. Afirma que A providência mais adequada – para garantir o pleno exercício da ampla defesa e contraditório da Recorrente – seria o de converter o julgamento em diligência a fim de apurar em qual estabelecimento o empregado presta serviços e se as GFIPs estão refletindo a realidade, porém optou-se por concluir que seria da Recorrente o dever de produzir provas em seu favor. (...)70. Desta forma, inexistindo provas de ausência de registro dos empregados, devem ser consideradas válidas as declarações apresentadas pela Recorrente e, portanto, reconhecida a insubsistência do lançamento levado a efeito pela Autoridade Administrativa.*

Extrai-se da autuação que:

10 – Identificados, nas Folhas de Pagamento do período de 01/2010 a 12/2010, inclusive 13º salário, apresentadas à fiscalização, vários trabalhadores empregados, não incluídos em GFIP. Em atendimento aos Termos de Intimação Fiscal n.º 02 e n.º 03, a empresa apresentou à fiscalização as seguintes justificativas:

- TRANSF EM 01/2011 DO CNPJ 01.436.319/0001-27 PARA O CNPJ 09.967.852/0001-27 (empresa incorporada)

- TRANSF EM 01/2013 DO CNPJ 02.419.765/0001-96 PARA O CNPJ 09.967.852/0001-27 (empresa incorporada)

10.1 – Outrossim, em análise ao sistema GFIP WEB, das empresas incorporadas, conforme CNPJ informados, ficou evidenciado que:

10.1.1 – CNPJ 01.436.319/0001-27 – NOVA RIOTEL EMPREENDIMENTOS HOTELEIROS LTDA: Trabalhadores não declarados – foram entregues GFIP “SEM MOVIMENTO” para todo o período de 01/2010 a 13/2010;

10.1.2 – CNPJ 02.419.765/0001-96 – HOTELARIA ACCOR PDB LTDA: GFIP entregue com parte dos trabalhadores – os demais trabalhadores (cuja remuneração foi incluída no presente Auto) não foram declarados;

10.2 – As remunerações dos trabalhadores não declaradas na GFIP da fiscalizada, bem como das empresas incorporadas, constituiu-se em débito da empresa incorporadora, sendo incluídas no presente Auto de Infração sob o código de Levantamento “RF”, e encontram-se discriminadas no ANEXO III.

10.3 – Incluída também no referido anexo, a remuneração de competência 11/2010, do trabalhador Bracha Rachancki, admitido em 17/11/2010 na filial 0119-19, declarado em GFIP somente após o início do procedimento fiscal e cuja contribuição não foi incluída em Guia da Previdência Social do respectivo estabelecimento.

Em sede de diligência fiscal, a Autoridade Lançadora (fls. 1384 e ss) informou que:

1 – Em atendimento ao despacho nº 028, da DRJ/RPO/SP – 9ª Turma, que determina a realização de Diligência, foi expedido o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF 0810400.2018.00174-3. No exercício das funções de Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com fundamento no disposto nos art. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, procedi a análise do processo, acima identificado, com vistas a esclarecer os seguintes itens:

(...)

1.2 - Considerando os documentos de fls. 1.150/1.290, esclarecer a alegação de que não existem as divergências entre folhas de pagamento e GFIP apuradas durante o procedimento fiscal.

(...)

3 – Com relação ao item “1.2”, tenho a esclarecer que, os documentos juntados às folhas 1.150 a 1.290, referem-se à outras empresas, à saber:

3.1 - Folhas 1.150 a 1.185: GFIP do período de 01/2010 a 12/2010 referente à empresa NOVA RIOTEL HOTELARIA LTDA – CNPJ 01.436.319/0002-08;

3.2 - Folhas 1.186 a 1.290: GFIP do período de 01/2010 a 13/2010 referente à empresa POSADAS SUDAMERICA EMPREEND. HOTEL LTDA – CNPJ 02.759.500/0001-37;

3.3 – Cabe esclarecer que, ainda que se trate de incorporação, os trabalhadores deveriam ser declarados no CNPJ da fiscalizada (empresa incorporadora) e não na incorporada. Desta forma, tais documentos não podem ser considerados para fins de exclusão dos valores lançados.

Examinando a instrução processual, os Julgadores de 1ª Instância assinalaram que:

A fiscalização constatou na folha de pagamento a existência de segurados não declarados em GFIP. A autuada alegou que tais trabalhadores constam nas GFIP de outros estabelecimentos (relaciona os casos) e que não existe qualquer empregado que não tenha sido declarado.

Contudo, conforme bem esclarecido pela fiscalização, referidos trabalhadores foram declarados em GFIP de outras empresas e, uma vez sendo declarados na folha de pagamento da autuada, deveriam constar nas GFIP desta e não de outras pessoas jurídicas.

Correta a fundamentação do Colegiado de Piso.

De fato, o Recorrente não traz mínimos elementos a contrapor às conclusões fiscais e do Colegiado de Piso.

As divergências entre folhas de pagamentos e GFIP mostram-se bem descritas e não foram afastadas em sede de impugnação ou recurso. Como bem afirmou a Autoridade Lançadora: *Cabe esclarecer que, ainda que se trate de incorporação, os trabalhadores deveriam ser declarados no CNPJ da fiscalizada (empresa incorporadora) e não na incorporada. Desta forma, tais documentos não podem ser considerados para fins de exclusão dos valores lançados.*

Doutro lado, não cabe determinação de diligência para apuração de divergência devidamente apurada.

A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de realização de diligência com o objetivo de produzir essas provas, eis que tanto a diligência quanto a perícia destinam-se à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo ou ao confronto de elementos de prova também já incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação.

Restando a ônus da prova com o Recorrente, resta mantida a autuação neste aspecto.

5 – descumprimento de obrigação acessória – fatos geradores não declarados em GFIP – CFL 78.

Segundo o Relato Fiscal:

- FUNDAMENTO LEGAL CFL 78 – DEBCAD 51.066.937-9 - VALOR: R\$ 3.000,00:

Descrição sumária da infração e dispositivo legal infringido

15.1 – Constituiu-se em infração a não inclusão em GFIP de todos os trabalhadores empregados a seu serviço, ou a inclusão do trabalhador com remuneração inferior à devida, nos estabelecimentos e competências a saber:

15.1.1 – Estabelecimento Matriz (0001-27): competências 03/2010, 04/2010, 08/2010 e 10/2010 – Não inclusão na base de cálculo da GFIP do 13º salário, conforme identificado pela empresa, em atendimento aos Termos de Intimação 02 e 03;

15.1.2 – Estabelecimento Filial 0011-07: competência 06/2010 – declarada em GFIP remuneração a menor para 01 trabalhadora, em face da entrega de GFIP retificadora, em 01/09/2010, que substituiu no sistema as informações anteriormente entregues;

15.1.3 – Estabelecimento Filial 0041-14: competência 03/2010 – declarada em GFIP remuneração a menor para 01 trabalhadora, em face da entrega de GFIP retificadora,

em 31/03/2011 que substituiu no sistema as informações anteriormente entregues e competência 04/2010 - GFIP retificadora entregue em 09/11/2010, com apenas 01 trabalhadora, excluindo os demais trabalhadores do sistema;

15.1.4 – Estabelecimento Filial 0146-91: competências 10/2010 e 12/2010 – GFIP retificadora entregue em 01/12/2010 e 01/02/2011, respectivamente, com apenas 01 contribuinte individual, excluindo todos os demais trabalhadores do sistema;

15.2 – Os fatos geradores não declarados em GFIP não foram incluídos em Auto de Infração de Obrigações Principais, uma vez as contribuições devidas já terem sido recolhidas em GPS, pela fiscalizada, antes do início do procedimento fiscal;

15.3 – A relação dos trabalhadores não declarados nos respectivos estabelecimentos, competências e remunerações encontra-se em planilha constante do ANEXO V.

Da Aplicação da Multa

16 - Conforme o disposto no art. 32-A “caput”, inciso I e parágrafos 2º e 3º da Lei 8.212/91, incluídos pela MP 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941, de 27/05/2009, respeitado o disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, da Lei 5.172, de 25/10/66 – CTN, a empresa está sujeita à multa correspondente a R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações incorretas ou omissas.

16.1 – De acordo com o parágrafo 3º do citado artigo, a multa mínima a ser aplicada será de R\$ 500,00 por competência. Ante ao exposto aplico à infratora a multa de R\$ 3.000,00 (três mil reais), conforme discriminado no ANEXO V

Em sede de diligência fiscal, a Autoridade Lançadora (fls. 1384 e ss) informou que:

1 – Em atendimento ao despacho nº 028, da DRJ/RPO/SP – 9ª Turma, que determina a realização de Diligência, foi expedido o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF 0810400.2018.00174-3. No exercício das funções de Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com fundamento no disposto nos art. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, procedi a análise do processo, acima identificado, com vistas a esclarecer os seguintes itens:

(...)

1.3 - Com relação ao AI decorrente do descumprimento de obrigação acessória, considerando os documentos de fls. 1.012/1.075 e 1.291/1.302, esclarecer a alegação de que os fatos geradores foram declarados em GFIP.

(...)

4 - Com relação ao item “1.3”, tenho a esclarecer que, foi incluído no Anexo V, referente ao descumprimento de obrigações acessórias, na competência 06/2010, a diferença de salário da trabalhadora Maria Lucia dos Santos (estabelecimento 0011- 07), unicamente com base nas informações prestadas em GFIP, uma vez que a trabalhadora não havia sido identificada na Folha de Pagamento apresentada pela empresa, quando da ação fiscal. Uma vez a trabalhadora ter sido identificada em folha de pagamento, ficou confirmado que o valor contido na GFIP retificadora estava correto, razão pela qual deve-se retirar a competência 06/2010 do Anexo V, conforme segue:

- Anexo V – Competência 06/2010: DE R\$ 500,00 PARA: R\$ 0,00
- Auto de Infração de Obrigações Acessórias – Código de Fundamentação Legal – CFL 78, valor total: DE R\$ 3.000,00 PARA R\$ 2.500,00.

Sendo assim, e acolhido entendimento e a lógica exarados no R. Acórdão proferido pela C. 2ª Turma da CSRF nº 9202-009.779, em 25/08/2021, resta-nos manter a autuação.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/05/2002 a 31/12/2002

(...)

DECISÃO DEFINITIVA QUANTO A EXISTÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.
TRIBUTAÇÃO REFLEXA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Havendo decisão definitiva pela manutenção da obrigação principal, por consequência lógica, seus efeitos devem ser aplicados aos respectivos lançamentos lavrados em razão do descumprimento de obrigação acessória

Acolhidos os fundamentos do R. Acórdão recorrido, e a jurisprudência acima reproduzida, resta mantida a autuação nesta rubrica.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício e por negar provimento ao recurso voluntário..

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

ⁱ LINS, Robson Maia, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Noeses, 2019, pg 292 e ss

ⁱⁱ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 593

ⁱⁱⁱ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

^{iv} TORRES, Heleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica*, publicado no Conjur de 20/05/2020

^v ALVES, H. N.; BUSTAMANTE, T. R. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012