



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

Processo nº 16539.720002/2017-37
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.404 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de abril de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2012

DILIGÊNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DEVIDO PROCESSO LEGAL.

Não há nulidade da Decisão de 1ª Instância que inferiu pedido de perícia quando esta não se mostra necessária à formação da convicção do julgador, em particular quando os elementos contidos nos autos são suficientes para se atestar a regularidade ou não do procedimento fiscal.

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE AS REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Constituem fatos geradores de contribuições sociais as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais com exceção das hipóteses exaustivas de não incidência previstas em lei.

LANÇAMENTO FISCAL. DOCUMENTOS PROBATÓRIOS. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte apresentar comprovação de fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito de crédito constituído pelo Fisco.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ADMINISTRADORES. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados de administradores não empregados não se confundem com a participação para a empregados e integram o salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária. Devendo observar regramento específico contido na Lei das SA.

MULTAS PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FOLHA DE PAGAMENTO EM DESACORDO COM OS PADRÕES ESTABELECIDOS PELA RFB.

Deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, constitui infração à lei previdenciária passível de multa. Constatado que parte dos pagamentos efetuados a empregados não foi incluída nas folhas de pagamento, é de rigor a manutenção da multa.

Esta punição pode ser aplicada em conjunto com a multa de ofício decorrente do não pagamento da contribuição, ou até de forma isolada (quando não se reputar contribuições devidas, mas constatar deficiência na folha de pagamento). Também pode haver a aplicação da multa de ofício sem a punição da referida multa pelo descumprimento de obrigação acessória. Inexiste, portanto, nexo de dependência entre as citadas condutas, sendo possível a aplicação de ambas em um mesmo caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para (i) excluir base de cálculo da contribuição previdenciária, da Infração CI-A, o valor de R\$ 987,00; (ii) excluir os valores listados na planilha que integra a conclusão do voto do Relator da base de cálculo do tributo lançado, da Infração SE-D. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Relator), José Alfredo Duarte Filho e Douglas Kakazu Kushiya, que deram provimento parcial em maior extensão para, ainda, exonerar a multa por descumprimento de obrigação acessória. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

O presente processo trata de Recursos Voluntário em face do Acórdão nº 01-34.263 - 4ª Turma da DRJ/BEL, fl. 19815 a 19841, que assim relatou a lide administrativa:

Trata-se de processo administrativo formalizado em decorrência de procedimento fiscal que ensejou a lavratura dos Autos de

Infração (AI) abaixo, relacionados a fatos geradores ocorridos entre 01/2012 a 12/2012 (inclusive 13º salário):

AI Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, incluída a contribuição para financiar os benefícios previdenciários decorrentes do grau de incidência de incapacidade laborativa (GIL-RAT) no valor original de R\$ 271.394.675,04, acrescido de multa prevista no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/1996 e demais acréscimos legais (fls 2 a 643);

AI Contribuição para Outras Entidades e Fundos, no valor original de R\$ 55.608.207,10, acrescido de multa prevista no art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/1996 e demais acréscimos legais (fls 645 a 2.278);

AI Multas Previdenciárias, prevista nos arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212/1991, no valor original de R\$ 2.284,05, em decorrência da não elaboração de folhas de pagamento contendo a remuneração paga a segurados contribuintes individuais.

O objeto da ação fiscal foi a Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobras, sociedade anônima de capital aberto especializada na indústria de óleo, gás natural e energia.

De acordo com o relatório fiscal de fls. 2.284 a 2.331, durante o período fiscalizado, a contribuinte omitiu ou informou a menor na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, apurando contribuições previdenciárias em valores inferiores ao efetivamente devido.

Com o objetivo de facilitar a identificação da origem dos valores apurados, as bases de cálculo utilizadas foram agrupadas de acordo com sua natureza, conforme planilha a seguir:

Relatório Fiscal	
CI-A	CI declarados em DIRF e não declarados em GFIP e em FP
CI-B	CI declarados em DIRF com valor superior ao informado em GFIP
SE-A	divergência entre FP e GFIP para segurados empregados
CI-C	divergência entre FP e GFIP para CI
SE-B	valores pagos a segurados empregados a título de Bônus de Desempenho
CI-D	valores pagos a CI a título de Bônus de Desempenho
SE-C	valores pagos a segurados empregados a título de Gratificação Contingente
SE-D	valores pagos a segurados empregados "topados" na carreira
SE-E	valores pagos a segurados empregados na rubrica 1902 não declarados em GFIP
CI-E	divergência entre FP e GFIP relativa a membros da diretoria da Petrobrás
CI-F	valores pagos a CI na rubrica 1902 não declarados em GFIP
CI-G	PLR pagos aos diretores da Petrobrás não informados em GFIP

	Glossário
CI	Contribuintes Individuais
DIRF	Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
FP	Folha de Pagamento
PLR	Participação nos Lucros ou Resultados

Após constatação de que a Petrobras deixou de incluir em suas folhas de pagamento diversos Contribuintes Individuais declarados em sua DIRF com código de receita 0588 (rendimentos do trabalho sem vínculo empregatício), em desacordo com o art. 32, inc. I da Lei nº 8.212/1991, que determina a obrigatoriedade de preparar e manter folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, a fiscalização aplicou a multa prevista nos arts. 92 e 102 da Lei nº 8.212/1991 combinados com o art. 283, inc. I, alínea A e art. 373 do Decreto nº 3.048/1999 (Regulamento da Previdência Social – RPS), no valor de R\$ 2.284,05.

Ainda de acordo com o Relatório, tendo em vista que a Petrobrás deixou de informar corretamente em GFIP a remuneração de segurados empregados e de contribuintes individuais, apurando valores inferiores de contribuições previdenciárias devidas, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais através do processo administrativo de nº 16682.720158/2017-64.

Cientificada dos lançamentos em 27/01/2017 (fl. 18.621), a contribuinte protocolou, em 24/02/2017, a impugnação de fls. 18.632 a 18.732.

Solicita, preliminarmente, que os Autos de Infração sejam anulados por entender que teve o exercício de seu direito de defesa prejudicado em razão da confusa narração dos fatos e da ausência de correlação entre os acontecimentos descritos no auto de infração e a conclusão que originou os lançamentos.

Defende que todos os valores não declarados em GFIP estão corretos pois sobre eles não incide contribuição previdenciária, seja por não possuírem natureza salarial, seja por seu caráter eventual ou, ainda, por se tratar de erros de escrituração ou de descontos contabilizados equivocadamente como rendimentos por inconsistências nos sistemas informatizados da Receita.

Argumenta que a contribuição para financiar os benefícios previdenciários decorrentes do grau de incidência de incapacidade laborativa (GIL-RAT) também deve anulada ou, subsidiariamente, declarada improcedente em virtude da não incidência dessa contribuição sobre as verbas não informadas em GFIP.

Todas as bases de cálculo apuradas pela fiscalização foram contestadas pelo sujeito passivo e serão analisadas de maneira individualizada posteriormente, no decorrer do voto. Segue abaixo apertada síntese dos argumentos principais utilizados na impugnação:

	Relatório Fiscal	Impugnação
CI-A	CI declarados em DIRF e não em GFIP	Médicos sem vínculo com a Petrobras, peritos judiciais ou proprietários de terras
CI-B	CI: DIRF com valor superior à GFIP	Médicos que prestaram serviços a beneficiários e à Petrobras
SE-A	divergência entre FP e GFIP para SE	Erro de sistema: valores eram contrapartidas de proventos (descontos)
CI-C	divergência entre FP e GFIP para CI	Ganhos eventuais desvinculados do salário
SE-B	Bônus de Desempenho	Bônus de Desempenho pagos uma única vez
CI-D	Bônus de Desempenho	Bônus de Desempenho pagos uma única vez
SE-C	Gratificação Contingente	Acordo Coletivo de Trabalho pago uma única vez
SE-D	"topados" na carreira	Pagamentos realizados uma única vez
SE-E	valores pagos a SE na rubrica 1902	Rubrica 1902 utilizada em decorrência de limitação do sistema MANAD
CI-E	divergência entre FP e GFIP - diretoria	Pagamentos eventuais realizados a diretores
CI-F	valores pagos a CI na rubrica 1902	Rubricas 1902 utilizada em decorrência de limitação do sistema MANAD
CI-G	PLR pagos aos diretores	Caráter eventual sem relação de contraprestação de serviços

Questiona a aplicação da Multa Previdenciária decorrente da não elaboração ou da elaboração com valores informados a menor das folhas de pagamento relativas aos Contribuintes Individuais com base nos mesmos argumentos citados acima: inexistência de remunerações sujeitas ao recolhimento das contribuições.

Em virtude da enorme quantidade de documentos relacionados ao caso em tela, solicita a realização de diligências com objetivo de comprovar suas alegações bem como a concessão de prazo de 30 dias para apresentação de manifestação/defesa complementar.

Ao final, solicita a imediata exclusão dos diretores, sócios e responsáveis do pólo passivo da autuação.

Debruçada sobre os termos da Impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA, julgou-a parcialmente procedente, lastreada nas razões que podem ser assim resumidas:

Da composição do pólo passivo

A defesa solicita a imediata exclusão dos diretores, sócios, gerentes e responsáveis legais do pólo passivo da obrigação tributária. Ocorre que em nenhum momento houve a imputação de responsabilidade solidária a essas pessoas e que o único sujeito passivo incluído nos Autos de Infração foi a própria pessoa jurídica fiscalizada. Conseqüentemente, tal pedido não será conhecido em virtude da inexistência de objeto a ser analisado. (...)

Da preliminar de nulidade suscitada

A autuada solicita que seja declarada a nulidade dos lançamentos alegando prejuízo ao exercício de seu direito defesa. (...)

Além da observação de todos os requisitos obrigatórios do lançamento e do minucioso detalhamento dos fatos pelo relatório fiscal e planilhas anexas, registre-se que a autuada apresentou extensa impugnação, contendo 101 folhas, questionando individualmente todas as bases de cálculo utilizadas. Não se vislumbra, portanto, nenhum prejuízo ou cerceamento ao seu direito de defesa, afastando-se a preliminar de nulidade suscitada.

Da apresentação posterior de manifestação e provas

A interessada solicita a realização de diligências e, após esse procedimento, que lhe seja concedido novo prazo de 30 dias para apresentação de manifestação e defesa complementar. A esse respeito, cumpre registrar o art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, determina que a impugnação deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Além disso, esse mesmo artigo determina que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, ao menos que essa nova manifestação ocorra em decorrência dos motivos expostos em seu §4º.

Das bases de cálculo (...)

CI-A: Valores pagos a contribuintes individuais declarados em DIRF e não informados em GFIP e sem folha de pagamento correspondente.

(...) Diante do exposto, verifica-se que incide contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos aos contribuintes individuais em questão.

A título de corroborar o teor desta decisão, registre-se que a empresa já foi objeto de procedimento fiscal idêntico (processo administrativo n.º 16682.721450/2013-71), relativo às competências imediatamente anteriores, no caso, 01/2009 a 12/2011, que o lançamento também foi impugnado pela autuada e que as decisões prolatadas em 1ª e 2ª instância mantiveram o crédito tributário: (...)

A contribuinte também se insurge contra os seguintes casos específicos:

(...)

CI-B: Rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício declarados na DIRF em montante superior à remuneração declarada em GFIP.

(...) Sendo assim, com base nos mesmos motivos expostos na análise inicial referente à base de cálculo denominada CI-A, constata-se que incide contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos aos contribuintes individuais em questão tendo em vista que, ao contrário do alegado na impugnação, existe relação de prestação de serviços entre a autuada e os profissionais credenciados que são remunerados pela A.M.S. (...)

SE-A: Divergências entre as folhas de pagamento de diversos segurados empregados e a remuneração informada em GFIP.

Com relação à solicitação de diligência, convém esclarecer que esse instituto tem por finalidade a elucidação de eventuais pontos que suscitem dúvidas no momento do julgamento. Ocorre que, no presente processo, o lançamento encontra-se devidamente constituído e fundamentado, cabendo à autuada demonstrar a inconsistência da base de cálculo por ela alegada e não inverter o ônus da prova, atribuindo à Administração esta obrigação.

Diante do exposto, com base no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, deve ser indeferido o pedido de diligência.

Apesar de solicitar a análise por amostragem do documento nº 30 anexado aos autos (fls. 19488 a 19.494), verifica-se que tais documentos são referentes à contribuinte individual Silvia Maria Lopes Bastos e que já foram examinados anteriormente, sendo idênticos ao conteúdo do documento nº 29. Já o documento de nº 31 é uma cópia de acordo coletivo de trabalho. Sendo assim, tendo em vista que a impugnante não informou o nome dos segurados empregados que tiveram os comprovantes de rendimentos utilizados na amostragem e a não localização dos contracheques alegadamente apresentados, deve ser indeferida a impugnação relativa à base de cálculo SE-A.

CI-C: Divergências entre as folhas de pagamento de diversos contribuintes individuais e a remuneração informada em GFIP.

Em relação aos contribuintes individuais incluídos nessa apuração, a interessada não protocolou documentos demonstrando o caráter eventual e excepcional dos pagamentos e limitou-se a apresentar alegações genéricas, sem comprovar que, de fato, não há incidência de contribuição sobre tais importâncias. Deve, portanto, ser mantido o lançamento, tendo em vista que a remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título a contribuintes individuais compõe a base de cálculo em comento.

SE-C: Valores pagos, devidos ou creditados a segurados empregados a título de Gratificação Contingente.

Convém registrar que, assim como na base de cálculo CI-A, a remuneração em análise já havia sido objeto de procedimentos fiscais, sendo sempre mantida na base de cálculo das contribuições previdenciárias apuradas pelas fiscalizações anteriores: (...)

A partir das informações fornecidas pela própria autuada, a autoridade lançadora elaborou um minucioso trabalho, demonstrando as divergências individualizadas por segurado empregado e por mês/estabelecimento através das planilhas de nº 16 e 17.

Diante do exposto, não cabe à Administração realizar diligências no sentido de sanear eventuais erros cometidos pela contribuinte. No caso de não se conformar com a base de cálculo utilizada no lançamento, é dever do sujeito passivo combater objetivamente todos os valores impugnados através de apresentação de documentos e planilhas que demonstrem claramente os valores por ele considerados indevidos.

SE-D: Valores pagos, devidos ou creditados a segurados empregados que se encontravam "topados" na carreira;

Se-B: Valores pagos, devidos ou creditados a segurados empregados a título de Bônus de Desempenho;

CI-D: Valores pagos, devidos ou creditados a contribuintes individuais a título de Bônus de Desempenho.

(...) Registre-se que, nos mesmos moldes da Gratificação de Contingência, não há lei ou Convenção Coletiva de Trabalho determinando a não incidência da contribuição previdenciária sobre esses pagamentos.

Verifica-se, portanto, que o Reconhecimento Desempenho Topados possui natureza remuneratória, na forma de incentivo ao desempenho funcional.

SE-E: Valores pagos a segurados empregados na rubrica 1902

CI-F: Valores pagos a contribuintes individuais na rubrica 1902

(...) Em relação a esses tópicos, a autuada limitou-se a apresentar praticamente as mesmas explicações genéricas fornecidas no decorrer do procedimento fiscal e, em sua impugnação, objetiva que seja atribuída à Administração o encargo de demonstrar a alegada natureza não remuneratória desses valores. Ocorre que, conforme já esclarecido em momento anterior, não cabe à Administração realizar diligências para ratificar alegações trazidas pela contribuinte, sendo dever do sujeito passivo combater objetivamente todos os valores impugnados através de apresentação de documentos e planilhas que demonstrem claramente os valores por ele considerados indevidos.

CI-E: Divergência entre folha de pagamento e GFIP de membros da diretoria

A Petrobrás informa que a inclusão dessas importâncias na base de cálculo da contribuição previdenciária é indevida pois se trata ou de erros sistêmicos que consideraram certas rubricas como proventos ao invés de descontou ou de pagamentos realizados de forma não habitual. Os casos foram contestados individualmente: (...)

CI-G: Participação nos Lucros e Resultados pagos aos diretores da Petrobrás não informados em GFIP

(...) No caso concreto, verifica-se que os pagamentos em questão não podem ser enquadrados no conceito de lucro como rendimento do capital, conforme defendido pela impugnante e

sim como remuneração pelos resultados atingidos. Assim, para ter direito à isenção da contribuição previdenciária incidente sobre tal remuneração, a Petrobras deveria observar os requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/2000. Tendo em vista que a própria interessada reconhece "a não aplicabilidade da Lei nº 10.101/00 aos lucros e resultados pagos aos diretores não-empregados e/ou administradores", conclui-se que os valores incluídos pela autoridade fiscal nessa base de cálculo devem ser declarados totalmente procedentes.

Das contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e a outras entidades e fundos (terceiros)

(...) Verifica-se que a alegação deve ser acolhida em parte já que, conforme visto no decorrer do voto, uma parcela dos valores incluídos na base de cálculo das contribuições foi, de fato, considerada indevida.

Da Multa Previdenciária

Após análise da natureza dessas remunerações (itens CI-A e CI-B), verificou-se que se trata de importâncias sobre as quais incidem as contribuições em questão. Sendo assim, correta a aplicação da multa previdenciária pela autoridade lançadora.

Vale ressaltar que, embora em seu conjunto, o entendimento manifestado pelo julgador de 1ª Instância se mostrou contrário aos argumentos da impugnante, houve algumas exclusões da base de cálculo decorrentes de comprovação específica e individualizada da não incidência do tributo previdenciário. Daí o provimento parcial da impugnação.

Cientificado do Acórdão de 1ª Instância administrativa em 22 de junho de 2017, conforme Termo de Ciência de fl. 19.858, o contribuinte, ainda inconformado, apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 19862 a 19985, no qual, basicamente, reitera argumentos já expressos em sede de impugnação, os quais serão detalhados no curso do voto a seguir.

É o relatório necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Por preencher as condições de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

1 - PRELIMINARES

1.1 - Da nulidade material do auto de Infração (fl. 19873 a 19880)

Afirma o Recorrente que é flagrante o vício de nulidade que acomete a autuação, já que a defesa e o contraditório restaram prejudicados, em razão de uma confusa narração dos fatos que levaram a fiscalização a apurar supostas divergências.

Alega que parte das alegações trazidas pela fiscalização ocorreram de forma superficial, baseando-se em meras suposições.

Cita precedentes administrativos e legislação que trata, em particular, da necessária motivação dos atos administrativos, ressaltando que a grande dificuldade para levantar toda a documentação comprobatória de seu direito motivou o pedido, ora reiterado, de realização de diligência, o qual foi indeferido pela Autoridade recorrida.

Requer, com base no princípio da eventualidade, que, caso ultrapassada a preliminar de nulidade alegada, que sejam considerados os documentos que consiga juntar ao Recurso, de forma a homenagear o princípio da verdade material.

Sintetizadas as razões apresentadas pelo autuado no presente tema, fica evidente que as alegações quanto à confusa, ou ausente, motivação dos fatos não se sustentam diante da narrativa do próprio recurso voluntário formalizado.

Ao tratar "dos fatos", logo no início da peça recursal, fl. 18863 a 18873, o contribuinte faz um breve histórico do contencioso administrativo, detalhando, com bastante clareza, cada infração apurada pela fiscalização, detalhando este que se configura em mera reprodução de informações contidas no Relatório Fiscal de fl. 2284 a 2332. Prossegue o recorrente fazendo um resumo dos pontos que, em seu entendimento, justificam a improcedência da autuação, todos melhor esclarecidos e detalhados em itens próprios do recurso.

Desta forma, nota-se que os motivos que levaram ao lançamento fiscal foram perfeitamente compreendidos pelo autuado, dando azo à formulação de defesa bastante detalhada e compatível com as razões expressas pela Autoridade fiscal.

Não identifico argumentos confusos apontados pelo recurso. Ainda assim, pelo Princípio da instrumentalidade das formas, *temos que a existência do ato processual não é um fim em si mesmo, mas instrumento utilizado para se atingir determinada finalidade*. Assim, ainda que com vício, se o ato atinge sua finalidade sem causar prejuízo às partes, não se declara sua nulidade.

Assim, o Relatório Fiscal atingiu sua finalidade específica, que é motivar o ato administrativo de lançamento, permitindo ao autuado o pleno conhecimento das razões do Fisco e a formulação de defesa que pudesse se contrapor ao entendimento do Agente Fiscal.

Por outro lado, o contribuinte em tela é a maior empresa do país e qualquer procedimento fiscal importa avaliação de uma gama muito grande de informações, que acaba ocasionando alguma dificuldade para levantar documentos, seja para atender às solicitações fiscais, seja para lastrear eventual recurso administrativo. Não obstante, não se pode admitir que um procedimento administrativo seja convertido em diligência para, de forma genérica, promoção de levantamento de documentação probatória.

Assim, agiu corretamente a Autoridade recorrida em indeferir o pedido de diligência, sendo certo que, estando presentes nos autos e devidamente amparado pelo contencioso fiscal instaurado pela impugnação, eventuais elementos de prova serão avaliados.

Por tudo, rejeito a preliminar de nulidade e indefiro a reiteração do pedido de diligência.

2 - MÉRITO (fl. 19.881)

Antes de tratar dos temas específicos, o contribuinte traz suas considerações sobre a composição da base de cálculo alcançada pela tributação previdenciária a cargo da empresa, concluindo que se constitui de todas as contraprestações destinadas a retribuir o trabalho do empregado e que apresentem caráter de habitualidade.

Com isso, cita exemplos de pagamentos efetuados a seus empregados (Gratificação Contingente, Bônus de Desempenho, Valor monetário pago a empregados topados, etc) que foram feitos sem qualquer correlação com a prestação de serviços, não constituindo, portanto, remuneração para efeitos previdenciários.

Continua suas colocações teóricas apontando legislação e entendimentos doutrinários que amparam sua convicção de que, além de possuir natureza contraprestacional e ser habitual, deve-se avaliar se o eventual pagamento efetuado pode ser substituído por um benefício previdenciário, quando o prestador de serviço, por algum motivo protegido pelo sistema, deixa de receber o numerário (invalidez, por exemplo)..

Por fim, conclui que não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária (i) as vergas indenizatórias ou ressarcitórias; (ii) as verbas que não correspondam à contraprestação pelos serviços prestados; (iii) as parcelas que não possam ser substituídas por algum benefício previdenciário equivalente e (iv) os ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário.

2.1 Valores pagos a contribuintes individuais constantes da DIRF e não incluídos em GFIP - Infração CI-A (fl. 19.887)

Afirma a defesa que, nesta infração, foram agrupados pagamentos a contribuintes individuais profissionais de saúde do Programa de Assistência Médica Suplementar e pagamento a outros contribuintes individuais, por motivos diversos.

2.1.1 - Pagamentos efetuados aos prestadores de serviços profissionais de saúde junto à AMS (fl. 19.888)

Questiona o recorrente as conclusões da DRJ sobre a inclusão de tais valores na base de cálculo da contribuição previdenciária, afirmando que os profissionais de saúde credenciados junto ao Plano de Assistência Médica Suplementar não são contribuintes individuais que prestam serviços à autuada, daí a razão de tais pagamentos terem sido informados em DIRF, mas não incluídos em GFIP.

Assevera que o fato gerador da contribuição a cargo da empresa, em relação a contribuintes individuais, está restrita aos casos em que os beneficiários dos pagamentos lhe prestem serviços (Lei 8.212/91, art. 22, inciso III¹)

¹ Lei 8.212/91

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (...)
III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

Afirma que, em que pesem os argumentos da Autoridade lançadora em sentido diverso, resta evidente que o recorrente não é tomador de serviços de tais profissionais saúde, que atuam diretamente no atendimento a seus empregados, aposentados e pensionistas beneficiários da AMS.

Aduz que o fato de manter um benefício trabalhista a sua força de trabalho, estabelecido por meio de acordo coletivo, não é suficiente para lhe equiparar ao tomador dos serviços prestados aos beneficiários.

Alega que não participa de qualquer etapa na construção da regra matriz, já que a hipótese de incidência tributária, ou antecedente, neste caso, tem como critério material o núcleo da descrição fática (prestar + serviços) e como consequente, o critério pessoal, em que o sujeito passivo é o empregador, a empresa ou entidade a ela equiparada.

Continua suas alegações afirmando que a Lei 9.656/98 definiu o Plano de Saúde em comento como uma modalidade que visa garantir assistência à saúde, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumidor².

Sustenta que sua relação com tais profissionais da saúde não configura prestação de serviço e que o credenciamento dos mesmos é questão de mero procedimento administrativo, cujo objetivo é auxiliar a força de trabalho na localização do profissional pré-qualificado.

A seguir, apresenta detalhes sobre as modalidades de custeio e de atendimento do Programa, sobre sua contabilização e elenca precedentes judiciais e administrativos sobre o tema.

Pontuadas as razões recursais, ainda que haja entendimentos judiciais, doutrinário e até mesmo administrativo sobre a não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos aos profissionais de saúde pelas operadoras de planos de saúde, não me parece que estejamos diante de um típico caso em que a autuada apenas repassa valores por conta e ordem dos reais consumidores do serviço de saúde.

Há, neste caso, duas vertentes independentes entre si. Uma que está relacionada diretamente à relação médico/paciente, essa indiscutivelmente não alcança a recorrente, e aquela estabelecida entre este mesmo profissional de saúde e a empresa que, após aprovar sua inclusão no quadro de conveniados, mantém alguma espécie de controle, inclusive em relação aos preços pagos pelos procedimentos. Tais vertentes são independentes entre si, inclusive, por não haver uma correlação lógica entre o serviço prestado e o pagamento efetuado pelo seu real beneficiário.

Por exemplo, pode ocorrer que um determinado beneficiário do Plano de Saúde nunca utilize os serviços da rede conveniada, mas jamais deixaria de efetuar os

² Lei 9.656/98

Art. 1º Submetem-se às disposições desta Lei as pessoas jurídicas de direito privado que operam planos de assistência à saúde, sem prejuízo do cumprimento da legislação específica que rege a sua atividade, adotando-se, para fins de aplicação das normas aqui estabelecidas, as seguintes definições:

I - Plano Privado de Assistência à Saúde: prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais a preço pré ou pós estabelecido, por prazo indeterminado, com a finalidade de garantir, sem limite financeiro, a assistência à saúde, pela faculdade de acesso e atendimento por profissionais ou serviços de saúde, livremente escolhidos, integrantes ou não de rede credenciada, contratada ou referenciada, visando a assistência médica, hospitalar e odontológica, a ser paga integral ou parcialmente às expensas da operadora contratada, mediante reembolso ou pagamento direto ao prestador, por conta e ordem do consumidor;

pagamentos da parte que lhe cabe custear. Por outro lado, caso este mesmo beneficiário precise de uma assistência acima da média, os serviços por ele consumidos serão suportados diretamente pela instituidora do Plano, sendo certo que esta acompanha tudo muito de perto, inclusive negando a execução de alguns procedimentos ou mesmo exigindo que o beneficiário passe por perícia específica.

Não estamos diante de uma espécie de fundo constituído para ser utilizado à medida que chega a ordem do beneficiário final do serviço para efetuar o pagamento a um prestador, em que a empresa administradora do Plano é uma mera depositária dos valores correspondentes ao montante possuído por cada um. Estamos, sim, diante de uma atividade econômica que pode, inclusive, gerar um superávit ou um déficit que, decerto, resultará reflexos no patrimônio da empresa instituidora, não sendo repassado ao usuário final a qualquer título.

Não entendo que a isenção de que trata a alínea "q" do § 9º da Lei 8.212/91³ alcance os pagamentos em tela, já que tal preceito trata de rubrica específica que não integra o salário de contribuição. Entretanto, os valores que são pagos aos profissionais de saúde conveniados a AMS têm nítido caráter contraprestacional, sem qualquer vinculação, frise-se, em relação a tais profissionais, com assistência médica. Ou seja, o que pode configurar um valor relativo a assistência médica para um funcionário da recorrente, quando analisado em relação ao prestador do serviço, resulta em pagamento com natureza absolutamente distinta.

O tema em questão não é novo neste Conselho e já foi tratado em outras deliberações administrativas de mesma natureza, tendo o próprio recorrente como parte ou não.

Por concordar com os seus termos, valho-me do excerto do Acórdão 2101-004.562, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, em foi relatora a Ilustre Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa:

Dos valores pagos pela AMS

A questão a ser verificada nesse ponto consiste em saber se a PETROBRÁS, atuando como operadora de programa de assistência à saúde, figura como tomadora de serviços prestados aos profissionais da área médica e odontológica ou se realiza mero repasse de honorários aos profissionais de saúde, sem qualquer relação jurídica (de prestação de serviço) com os mesmos.

O Relatório Fiscal declarou que a PETROBRÁS credencia, após procedimento por ela estabelecido, diversos profissionais que prestam serviços a seus empregados (pensionistas, etc), bem como efetua pagamentos aos profissionais, conforme procedimento estabelecido pela PETROBRÁS.

³ Lei 8.212/91

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, (...)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares;

Em seu artigo 12, inciso V, “g” c/c artigo 22, inciso III a Lei nº 8.212/91 determina que:

“Art. 12 São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

V como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99) g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Alínea incluída pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)

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

III vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 26.11.99).”

A Autoridade Fiscal declara que referidos profissionais são previamente selecionados pela empresa operadora, que os credencia através de procedimento por ela definido e os remunera, na forma estabelecida pela empresa no Manual de Operação da AMS.

Ficando comprovado que ao contrário do alegado novamente em sede recursal o recorrente não realiza mero cadastramento de profissionais, clínicas e hospitais, menos ainda, é simples agente pagador por conta e ordem de terceiros.

O Manual de Operações da AMS demonstra que toda a estrutura normativa e operacional é gerida pela Recorrente, a qual detém total controle e poder decisório quanto aos profissionais e hospitais que serão ou não credenciados, ou descredenciados, a qualquer tempo, à revelia da vontade dos empregados.

Assim, ainda que o segurado deixe de pagar o valor para o programa de assistência à saúde, a obrigação da empresa com o médico, de lhe remunerar pelo atendimento já prestado ao segurado subsiste. E mais, caso o médico não receba sua remuneração, ele não irá cobrá-la do paciente, mas da seguradora/operacionalizadora do plano de saúde.

Se realmente houvesse intermediação no caso, não deveria o segurado pagar qualquer valor nos meses em que não usufrísse do plano de saúde, pois não haveria intermediação nesses meses, o que, todavia, não corresponde à lógica das empresas operadoras de planos de saúde, que lidam com a área e cobram mensalmente as prestações de seus segurados – sob pena de estes ficarem desamparados da cobertura securitária – independentemente da efetiva utilização do plano em um dado mês, consoante Acordo Coletivo de 2007, mormente as cláusulas 44ª e da 47ª a 60ª, das quais se destacam:

“Cláusula 47ª Participação Pequeno Risco

A participação dos empregados e aposentados, bem como de pensionistas a eles vinculados, no custeio dos procedimentos classificados como de Pequeno Risco no Programa de Assistência Multidisciplinar de Saúde AMS será efetuada conforme tabela a seguir:

Cláusula 48ª Participação de Psicoterapia A participação dos empregados, aposentados e pensionistas no custeio das despesas com Psicoterapia, independentemente de faixa salarial, será de 50% (cinquenta por cento) até o terceiro ano e de 100% (cem por cento) do quarto ao décimo ano.

Cláusula 49ª Contribuição Grande Risco

A participação de empregados, aposentados, bem como de pensionistas a eles vinculados, no custeio dos procedimentos classificados como de Grande Risco no Programa de Assistência Multidisciplinar de Saúde AMS será efetuada com uma contribuição mensal fixa, conforme tabela abaixo, que vigorará até 31/08/08.” [...]

Além disso, a utilização dos serviços é submetida ao Recorrente, havendo submissão dos prestadores (credenciados) e empregados (beneficiários) ao preenchimento de documentos, formulários e autorizações em meio papel ou eletrônico, inclusive com a possibilidade de glosa de pagamentos, consoante item 14.1.3 do Manual de Operações da AMS:

“14.1.3 A AMS poderá solicitar ao credenciado qualquer alteração que julgar necessária no plano de tratamento proposto, bem como glosar procedimentos que não estejam de acordo com a autorização, de modo a resguardar os padrões técnicos usuais na área odontológica e os interesses do empregado e da AMS.”

Ora, a mera atividade de credenciamento de prestadores e de repasse de pagamento não se coaduna com tal arcabouço normativo e operacional, nem com este nível de ingerência na fruição dos serviços, menos ainda com a alegada autonomia dos beneficiários.

Por fim, ressalta-se que discussão semelhante à travada no presente feito já foi objeto de solução de controvérsia envolvendo o Banco Central do Brasil (Bacen) e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), culminando com a elaboração do Parecer AGU/SRG nº 01/08, com força vinculante para a RFB, que se adota também como fundamentação, do qual se extrai o seguinte:

“38. Com efeito, a primeira observação a ser produzida deve estar vinculada à regra legal a ser observada para aferir a caracterização, ou não, da obrigação tributária.

39. Na redação originária do art. 22, da Lei nº 8.212/91, já havia a previsão de pagamento de contribuição previdenciária – cota patronal –, por parte de pessoa jurídica – empresa –, diante

da remuneração auferida por trabalhadores autônomos que lhe prestassem serviço:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (Vide Lei nº 9.317, de 1996) I 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, empresários, trabalhadores avulsos e autônomos que lhe prestem serviços;

40. Com as alterações normativas, houve detalhamento da disciplina, já imposta e a elevação da correspondente alíquota, de quinze para vinte por cento, esta diante do advento da Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996.

41. Atualmente, a regra contempla os seguintes termos – com a redação alterada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99:

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

III vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços’;

42. A incidência da mencionada disciplina ao Banco Central do Brasil decorre da configuração da condição de empresa, para os termos fiscais, responsável pelo pagamento dos trabalhadores autônomos que lhe prestam serviço decorrentes de estarem credenciados para o atendimento de saúde vinculado ao PASBC.

43. Não é possível sustentar o argumento de que ocorre indevida aplicação do art. 108, do Código Tributário Nacional, pois não se está a interpretar para exigência de tributo não previsto em lei: a uma, a contribuição previdenciária cogitada detém previsão legal; a duas, a aplicabilidade ao Banco Central está no fato de que é esta a pessoa jurídica que promove o pagamento da remuneração dos trabalhadores autônomos que atendem as necessidades do PASBC, conceituado como ‘empresa’, por estrita previsão legal – art. 15, da Lei nº 8212/91 e não por interpretação ampliativa da legislação de regência”. (destaques lançados)”

Contudo, tal Parecer não restou aprovado pelo Presidente da República e, portanto, não tem efeito vinculante perante a Administração Federal, conquanto o seja para os órgãos envolvidos, aí se incluindo Receita Federal do Brasil.

A Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil tratou de questão semelhante ao responder a Solução de Consulta nº 35 Cosit, de 19 de abril de 2016, de cujas conclusões merecem destaque:

É claro que, ao atender aos segurados, o médico está prestando um serviço ao plano de saúde. Não de natureza médica, evidentemente, mas de atendimento, de disponibilização de seu tempo e serviços de saúde para o segurado do plano. O valor pago pela operadora é previamente acertado com os médicos credenciados, de acordo com uma tabela de procedimentos e que não se identifica com o valor da consulta particular do

profissional, demonstrando que, precipuamente, não remunera o serviço médico prestado ao paciente, mas sim o serviço prestado ao plano de saúde, consistente no atendimento a um segurado seu. Nessa linha, os recibos médicos são emitidos em nome do plano, e nas declarações de Imposto de Renda os profissionais de saúde informam que receberam do plano, que inclusive retém na fonte o tributo devido. (...)

A relação entre o contrato de seguro-saúde e o médico credenciado foi bem analisado no voto do Desembargador Federal Wellington Mendes de Almeida, no julgamento do AMS nº 2002.70.00.069062-3/PR no TRF da 4ª Região. Veja-se:

"No pertinente ao contrato de seguro-saúde, resta claro que é firmado entre a seguradora e seus segurados, pois, na hipótese de ocorrência de sinistro, a pessoa a ser indenizada é o próprio cliente da seguradora, havendo, então, a transferência de devedor por força do contrato de seguro. Ressalte-se, contudo, que além desse contrato, através do qual a seguradora obriga-se a pagar as despesas médicas, recebendo como contraprestação o prêmio do seguro, há um vínculo existente entre a seguradora e o médico, que é o credenciamento. E, nesse ponto, cabe salientar que as seguradoras, a fim de lograrem realizar seus objetivos sociais, necessitam do serviço médico, pois, ainda que o profissional médico preste serviços diretamente ao segurado, ele, concomitantemente, está prestando um serviço à empresa seguradora, pois sem esse serviço não pode a empresa exercer a atividade para a qual foi constituída. Dessarte, se não pode a operadora de seguros sobreviver sem a prestação do serviço médico, como pode sustentar, para que não sofra a incidência da norma tributante, que o médico credenciado não lhe presta serviço?

Entendo, assim, que afóra a existência incontestada do contrato firmado entre a seguradora e o segurado, há a relação existente entre a seguradora e os médicos credenciados que, no desenvolvimento de suas atividades profissionais, recebem a remuneração como contribuintes individuais da empresa para a qual prestam serviços, e não dos pacientes atendidos, pois é a operadora de seguros que assume o compromisso do pagamento dos honorários médicos.

Resta, portanto, configurada a hipótese de incidência da contribuição prevista no art. 22, inciso III, da Lei 8.212/91, porquanto essa norma, ao preceituar que as empresas devem pagar a contribuição sobre a remuneração que pagam aos contribuintes individuais que lhes prestam serviços, quer dizer que também aqueles serviços que lhe são prestados por profissionais necessários e indispensáveis para que a empresa exerça de forma regular as suas atividades devem sofrer a incidência da norma."

Conclusão

15. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que incide a contribuição previdenciária patronal

prevista no inciso III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, sobre os valores pagos por operadora de plano de assistência à saúde a profissionais da área da saúde que prestem serviço a seus filiados.

Por todo o exposto, considero improcedentes os argumentos recursais, devendo-se manter inalterado o lançamento e a decisão recorrida.

2.1.2 - Pagamentos efetuados aos demais contribuintes individuais (fl. 19.908)

Afirma o recorrente que a atuação merece ser declarada insubsistente, passando a demonstrar os contribuintes e as justificativas respectivas

a) Lançamentos indevidos na DIRF AC 2012 (fl. 19.909)

Alega erro na informação prestada em dirf, que resultou na majoração do pagamento efetuado aos Srs. Judson Pereira e Sanderson José da Silva Medeiros, na ordem de R\$ 567,00 e R\$ 420,00, respectivamente.

A DRJ entendeu que, embora o contribuinte tenha apresentado a documentação correlata, não havia efetuado a retificação da DIRF, do que resultou a manutenção da exigência fiscal incidente sobre tais valores.

O recorrente afirma ter promovido a devida retificação, a qual foi devidamente confirmada nos sistemas da RFB (retificadora apresentada em 24/07/2017), em que contam os pagamentos originários efetuados para os contribuintes em questão.

Desta forma, entendo procedente o apelo recursal, devendo ser excluídos da base de cálculo previdenciária os valores de R\$ 987,00 (R\$ 567,00 + R\$ 420,00)

c) valores referentes a honorários de peritos judiciais (fl. 19.910)

Insurge-se o recorrente contra a tributação incidente sobre valores pagos aos Srs. Antônio Bispo dos Santos e Carlos Eduardo Pimental, a título de honorários periciais em razão de suas atuações em processos judiciais.

Alega que, assim agindo, tais profissionais estão exercendo suas atividades em favor do juízo, não se configurando a autuada como tomadora do serviço.

Na análise do tema, o Julgador ordinário asseverou que a IN RFB 971/09, em seu art. 57, § 13, inciso I, prevê expressamente que os valores pagos de honorários a assistentes técnicos e peritos, nomeados pela justiça ou não, decorrentes de sua atuação em ações judiciais, integram a base de cálculo da contribuição devida pelo segurado e pela empresa.

Embora, de fato, o perito judicial auxilie o juízo na formação de sua convicção sobre o tema submetido ao crivo do judiciário, é certo que não é o judiciário que quem remunera tais profissionais. Como regra, está o perito a serviço das partes, as quais se encarregam de lhe proporcionar a retribuição pecuniária devida.

Assim, entendo que foi acertada a decisão da Autoridade recorrida.

d) não enquadramento no art. 22, III da lei 8.212/91 (fl. 19.913)

Afirma o recorrente que os pagamentos efetuados aos Srs. **João Eduardo Lima Kotzias, Maria Lucia Beraldo, Elma Gordilho Machado de Santana e Patrícia Carla de Almeida e Souza** não se subsumem ao fato gerador descrito no art. 22, III da Lei nº 8.212/91, motivo pelo qual merecem também ser declarados insubsistentes.

Quanto à Sra. Elma Gordilho, afirmar ter duplicado o valor na DIRF, sendo válido apenas o montante de R\$ 825,84.

Neste item, a Delegacia de Julgamento pontuou que apenas a nota fiscal emitida por Patrícia Carla foi anexada, sendo, ao contrário do alegado, referente a prestação de serviços. Em relação à Sra. Elma Gordilho, conclui que os valores supostamente em duplicidade não foram excluídos na DIRF retificadora.

O recurso foi bastante econômico, não trazendo nenhuma alegação para contrapor a decisão recorrida. Ainda assim, este Conselheiro consultou as informações em DIRF para a Sra. Elma Gordilho, constando que, na última DIRF apresentada para o período, o valor pago à Sra. Elma continua o mesmo, R\$ 1.651,68.

Assim, entendo que foi acertada a decisão da Autoridade recorrida.

2.2 Valores pagos a contribuintes individuais constantes da DIRF em montante superior à remuneração declarada em GFIP - Infração CI-B (fl. 19.914)

2.2.1 Valores pagos a contribuintes individuais profissionais de saúde da AMS que também atuaram em prestações de serviço à Recorrente (fl. 19.914)

Alega que a diferença decorre dos pagamentos realizados para fazer face a atendimentos médicos prestados no âmbito da Assistência Médica Suplementar que por não haver relação empregatícia ou prestação de serviço, a Recorrente não estaria obrigada a incluir esta parcela da remuneração em GFIP ou em Folha de Pagamento.

Sustenta que, apesar do atendimento ser exclusivo aos beneficiários e a estes dirigido, há situações em que tais profissionais atuam para atender às necessidades da Recorrente, em particular na realização de exames periódicos, cabendo exclusivamente sobre essa parcela a incidência da contribuição previdenciária.

Sobre o tema, entendo desnecessárias maiores considerações, já que este voto já se debruçou sobre a questão da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos profissionais de saúde que atuam no âmbito da AMS.

Assim, não há ajustes a serem feitos na decisão recorrida.

2.2.2 Valores pagos aos demais contribuintes individuais (fl. 19.916)

a) Lançamentos indevidos na DIRF AC 2012 (fl. 19.916)

O contribuinte alega lançamentos indevidos no ano calendário de 2013 para os contribuintes individuais **Adhemar dos Santos Mineiro, Andréa Veruska de Souza Araújo, Carlos Henrique Delpupo e Modesto Rezende Ribeiro**.

A DRJ entendeu que, embora tenham sido apresentadas cópias da GFIP, da escrituração contábil e das notas fiscais informando que apenas o montante declarado em GFIP

foi pago a esses contribuintes individuais durante o período fiscalizado, não houve manifestação acerca do motivo que levou aos lançamentos indevidos em DIRF.

Consultadas as informações contidas na última DIRF apresentada pelo autuado, 24/07/2017, é possível constatar que as informações para tais contribuintes individuais continuam exatamente nos termos que motivaram a exigência fiscal.

Assim, não tendo sido justificadas a diferença ou mesmo retificadas as DIRF do período, não há como atender o pleito recursal, já que os documentos apresentados apenas lastreiam os pagamentos declarados, mas o contribuinte não adotou as medidas necessárias para afastar a alegação fiscal de divergência entre DIRF e GFIP.

Assim, entendo que foi acertada a decisão da Autoridade recorrida.

b) Não enquadramento no art. 22, III da Lei ° 8.212/91 (fl. 19.918)

O autuado alega que os pagamentos efetuados a **Bruno Procópio Neto, Claudia Tisato, Jacqueline Furtado Vieira, Luiz Fernando Correa do Prado, Max Eduardo Portella Ziemer, Muhamed Manasfi, Reilly Agari Algodoal e Reinaldo Esmeraldo Barreto** não se submetem ao fato gerador descrito no art. 22, inciso III, da lei nº 8.212/91.

A DRF indeferiu o pleito por não ter o contribuinte apresentado documentos hábeis para demonstrar que as importâncias incluídas na base de cálculo não possuem natureza de remuneração decorrente de prestação de serviços.

O recurso foi bastante econômico, não trazendo nenhuma alegação para contrapor a decisão recorrida, limitando-se a repetir as alegações genéricas apresentadas em sede de impugnação.

Assim, entendo que foi acertada a decisão da Autoridade recorrida.

c) Regime de Caixa X Regime de Competência (fl. 19.918)

O recorrente alega que há lançamentos indevidos em razão de que os valores declarados em DIRF consideram o regime de caixa, enquanto os lançamento em GFIP consideram o regime de competência.

A DRJ analisou os documentos apresentados e excluiu parte dos valores questionados, em particular os relativos aos valores declarados em DIRF no mês de janeiro, que correspondiam aos valores declarados em GFIP no ano anterior.

Ainda assim, o contribuinte autuado requer que sejam excluídos valores de forma integral, contudo, não tem razão a defesa.

Nota-se que a autuação já considerou eventuais efeitos decorrentes do problema caixa x competência apurados durante o ano. A título de exemplo, as diferenças apuradas para o Sr. Marco Antônio Martins constam de fl 4100, onde se pode verificar que há uma coluna para o mês da retenção da DIRF, outra para a competência da informação em GFIP e outra para competência para folha de pagamento. O manejo de tais informações foi formatado para que se evitassem duplicidades de exigência, inclusive com apuração de valores considerados no auto de infração negativo, para que este elimine o problema quando da apuração de base positiva.

Assim tratou do tema o Relatório Fiscal:

*Ressalte-se que, em vários casos, observou-se que a divergência entre DIRF e GFIP - coluna (J) da **PLANILHA 5** - se anulava em meses subsequentes. Isso pode ter decorrido em razão do fato de a informação em DIRF obedecer ao regime de caixa e a GFIP, ao regime de competência. Como exemplos, podem ser citados os trabalhadores ADHEMAR DOS SANTOS MINEIRO e LUIZ FERNANDO CORREA DO PRADO. Por essa razão, inseriu-se a coluna (K) na **PLANILHA 5**, de modo que tais divergências fossem desconsideradas na apuração dos valores devidos à Previdência Social.*

Portanto, nada a prover no presente tema.

d) Pagamentos referentes a fornecimentos de materiais (fl. 19.921)

Alega a defesa que os não incide contribuição previdenciária sobre a divergência identificada para o Sr. Roberto Costa Santos. Afirma que o valor teria informado em GFIP o valor de R\$ 1.226,50 e na DIRF um valor de R\$ 4.747,15, gerando uma suposta diferença de R\$ 3.520,62.

Afirma que o valor efetivamente pago ao Sr. Roberto é aquele informado em GFIP, sendo a diferença relativa a aquisição de mercadorias, conforme notas fiscais que junta às fl. 20.144 e ss.

A DRJ indeferiu o pleito ter verificado que os valores e as datas das notas fiscais de venda de mercadoria são incompatíveis com as importâncias divergentes apuradas e não podem, conseqüentemente, ser aceitas.

Além dos argumentos da DRJ, já que, de fato, não se identifica com clareza a correlação dos valores, vale ressaltar que, ainda hoje, o valor informado em DIRF para o Sr. Roberto Costa permanece o mesmo. O que impossibilita o deferimento do pleito, já que, a divergência apontada pela fiscalização persiste.

e) Prestação de serviço à Petrobrás e a beneficiários do Plano de Saúde (fl. 19.922)

Alega o contribuinte que, em relação aos pagamentos à Sra. Silvia Maria Lopes Bastos, médica, trata-se de um valor de R\$ 1.050,00 relativo a uma palestra, sendo base tributável para a contribuição previdenciária. Entretanto, outros valores que somaram R\$ 20.480,00 se referem a serviços prestados aos beneficiários do Plano de Saúde AMS.

Sobre o tema, entendo desnecessárias maiores considerações, já que este voto já se debruçou sobre a questão da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos profissionais de saúde que atuam no âmbito da AMS.

Assim, não há ajustes a serem feitos na decisão recorrida.

2.3 Divergências entre a remuneração paga a segurados empregados, reconhecida como base de cálculo de contribuição previdenciária, segundo a folha de pagamento e a remuneração informada em GFIP - Infração SE-A (fl. 19.923)

O argumento recursal é de que a fiscalização apontou divergências entre a remuneração paga, devida ou creditada a alguns segurados empregados segundo parâmetros das folhas de pagamento e aquela efetivamente informada em GFIP, e que tal diferença decorre de equívoco sistêmico, que fez com que os valores de diversas contrapartidas de proventos, cujo comportamento é de desconto, fossem demonstradas no MANAD em conjunto com as rubricas principais, aumentando, e não diminuindo, as respectivas bases de cálculo.

Sustenta que tal fato poderia ser facilmente constatado com a realização de diligência, quando seriam analisados os contracheques de quase 23 mil empregados e que teria apresentado, junto com a impugnação, documentos que poderiam confirmar, por amostragem, o citado erro.

Embora o recorrente tenha tido o pedido de diligência indeferido pela Decisão recorrida, junta ao recursos todos os contracheques constantes da planilha indicada pela fiscalização.

Na análise do tema em questão, a DRJ entendeu que, estando o lançamento regularmente constituído, caberia à autuada demonstrar a alegada inconsistência, mas que preferiu solicitar a análise por amostragem do documento nº 30 (fls. 19488 a 19.494), os quais são referentes à contribuinte individual Silvia Maria Lopes Bastos, já examinados anteriormente, sendo idênticos ao conteúdo do documento nº 29.

De fato, a análise do documento nº 30 não permite identificar a inconsistência apontada. Ocorre que, objetivando facilitar a constatação do suposto erro sistêmico, o recorrente juntou uma sequência de contracheques que vai das fls. 20155 a 42155.

Da forma como está, não há como atender o pleito recursal. A alegação de inconsistência sistêmica não veio amparada de um único apontamento efetivo e de fácil compreensão. Bastaria o recorrente elaborar uma planilha com uma diminuta amostra do todo com indicação de folhas, valores e documentos que pudessem atestar, de forma inequívoca, que houve incorreções no lançamento. Mas não o fez.

Não há como converter o julgamento em diligência para fazer aquilo que é obrigação do contribuinte, apresentar comprovação de fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito de crédito constituído pelo Fisco.

Assim, agiu corretamente a decisão recorrida, nada havendo a prover no presente tema.

2.4 Divergências entre a remuneração paga a alguns segurados contribuintes individuais, reconhecida como base de cálculo de contribuição previdenciária, segundo a folha de pagamento e a remuneração informada em GFIP - Infração CI-C (fl. 19.925)

O argumento recursal é de que a fiscalização apontou divergências entre a remuneração paga, devida ou creditada a alguns contribuintes individuais segundo parâmetros das folhas de pagamento e aquela efetivamente informada em GFIP. E que tal diferença decorre do pagamento de ganhos eventuais desvinculados do salário, não sujeitos à contribuição previdenciária.

Afirma que as gratificações foram pagas uma única vez no período fiscalizado, o que demonstraria seu caráter excepcional.

A DRJ negou provimento às alegações deste tema pois o contribuinte não protocolou documentos demonstrando que não há incidência de contribuição sobre tais importâncias.

Os argumentos recursais são idênticos aos expressos na impugnação. além das alegações em tese, nada foi juntado aos autos que pudesse evidenciar a que título tais pagamentos foram efetuados, contrapondo-se às conclusões da Autoridade lançadora sobre incidência do tributo previdenciário.

Ademais, trata-se de crédito tributário lançado sobre pagamento efetuados a contribuintes individuais que, como regra, não comportam análise quanto à habitualidade, pois, ainda que um pagamento seja efetuado uma única vez no ano, não deixa de ser devida a tributação sobre tais valores.

Assim, correto o julgador. Nada a prover.

2.5 Gratificação contingente - Infração SE-C (fl. 19.926)

Insurge-se o contribuinte contra a conclusão da fiscalização acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de Gratificação Contingente, que corresponde a pagamento único feito em consequência de previsão expressa em Acordo Coletivo de Trabalho para o ano de 2012.

Após tecer algumas considerações sobre a natureza de tais valores, inclusive sobre a forma como foram tratadas pelas entidades sindicais envolvidas, conclui que, inexistindo comprovação de habitualidade nos pagamento realizados e não se destinando a retribuir diretamente o trabalho, não há que se cogitar em incidência de contribuições previdenciárias.

A autoridade recorrida entendeu que, *apesar de a interessada defender a não vinculação da Gratificação Contingente ao salário dos segurados empregados, verifica-se que os pagamentos não foram uniformes e variavam de acordo com a remuneração individual de cada trabalhador. Também não deve ser acolhida a argumentação da não habitualidade do pagamento pois a fiscalização demonstrou que a gratificação foi paga repetidamente entre 2007 e 2014, fato não contestado pela interessada.*

A citada rubrica está assim especificada no Tremo Aditivo ao Acordo Coletivo de Trabalho, fl. 18.226:

Cláusula 3ª - Gratificação Contingente

A Companhia pagará de uma só vez a todos os empregados admitidos até 31 de agosto de 2012 e que estejam em efetivo exercício em 31 de agosto de 2012, uma Gratificação Contingente, não incorporado aos respectivos salários, no valor correspondente a 1,05 (um virgula zero cinco) remunerações normais, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias, ou R\$ 7.200,00 (sete mil e duzentos reais), o que for maior. (...)

Parágrafo 2º - serão descontadas as quantias pagas a título de adiantamento (antecipação), conforme previsto no Termo Aditivo ao Acordo Coletivo de Trabalho de 2011 específico, assinado pelos sindicatos.

tema: Sobre a questão, é importante rever os exatos termos da legislação sobre o

Lei 8.212/91

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) (...)

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

e) as importâncias: (...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998). Grifou-se

Decreto 3.048/99

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

I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (...)

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

V - as importâncias recebidas a título de: (...)

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999) Grifou-se

Como se vê, a legislação exclui da base de cálculo do tributo previdenciário ao afirmar que não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

Assim, impõe reconhecer que estamos diante de verba prevista em norma coletiva do trabalho, expressamente não vinculada ao salário do trabalhador, carente, ainda, de verificação quanto ao seu caráter eventual.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, em razão da existência de decisões reiteradas de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça – STJ no sentido de que o abono único, disposto em Convenção Coletiva de Trabalho, quando desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não é passível de incidência de contribuição previdenciária, emitiu o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011, cuja conclusão merece ser destacada:

"Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 19, inciso II, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 1997, recomenda-se sejam autorizadas pela Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outro fundamento relevante, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária".

De tal Parecer, após aprovação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda, decorreu o Ato Declaratório n. 16/2011, nos seguintes termos:

"A PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (...)

DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outro fundamento relevante "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária".

Assim, temos que, para que os efeitos do Ato Declaratório nº 16/2011 fossem aplicados ao presente caso, é mister verificarmos se a situação fática tratada no presente processo se enquadra perfeitamente aos termos prescritos pela PGFN, a saber:

- 1º - Estamos diante de um abono único?
- 2º - A verba está prevista em Convenção Coletiva de Trabalho?
- 3º - O valor está expressamente desvinculado do salário?
- 4º - O pagamento é feito com habitualidade?

Ainda que o instrumento que prevê o pagamento em tela seja um Acordo Coletivo e não uma Convenção Coletiva, considerando que não há previsão legal com tal restrição, poderíamos até entender que, em relação ao segundo e terceiro questionamentos, não há qualquer dúvida. Pois, de fato, o valor está previsto em norma coletiva de trabalho, com expressa desvinculação de salários.

Em relação ao primeiro questionamento, vemos que o texto do Aditivo à ACT, embora afirme que o pagamento seria efetuado de uma só vez, ressalta que seriam

descontados os valores pagos a título de adiantamento/antecipação, o que nos impõe a concluir que não há pagamento em parcela única.

Já em relação ao quarto questionamento, este sim diretamente vinculado ao caráter não eventual previsto no art. 28 da Lei 8.212/91 e ao preceito Constitucional contido no § 11º do art. 201, segundo o qual os ganhos habituais, a qualquer título, integram o salário para efeito de contribuição previdenciária, as cópias dos acordos coletivos presentes nos autos a partir de fl. 18300 evidenciam, de maneira inequívoca, que a prática de concessão da "gratificação contingente" não se afigura eventual, mas habitual, já que todos os anos tais valores são pagos aos beneficiários, fato ressaltado tanto pela Autoridade fiscal como pela Decisão recorrida.

Portanto, o valor pago pelo contribuinte a este título não se enquadra na exceção objeto do Ato Declaratório PGFN nº 16/2011, tampouco na exceção contida no art. 28, § 9º, alínea "e", item 7 da Lei 8.212/91.

Assim, pelo exposto, não merece acolhida as alegações do contribuinte, devendo-se manter a inclusão do abono pecuniário na base de cálculo previdenciária, conforme preceitua o inciso I do art. 28 da Lei 8.212/91.

Além dos argumentos tratados acima, sustenta o recorrente erro sistêmico que aumentou as bases de cálculos a partir de descontos efetuados, considerando tais valores como proventos.

Para fundamentar suas alegações, junta um arquivo não paginável(planilha .xlsx) às fl. 19614, onde está sintetizada a situação do empregado Ney Gonçalves Passos. Afirma que valores de desconto (R\$ 2.196,30 e R\$ 230,51), foram considerados como proventos, o que teria aumentado indevidamente a base de cálculo do tributo lançado.

Os valores do relativos aos pagamentos efetuados ao Sr. Ney constam de fl. 8726, de plano, sevem para corroborar as conclusões relativas à questão da unicidade de pagamentos tratada anteriormente neste mesmo tema, já que é inconteste que, a partir dos descontos efetuados, os valores da gratificação em tela são pagos em várias parcelas.

Inicialmente, o cotejo das informações contidas na planilha apresentada pelo contribuinte e aquela elaborada pela fiscalização parece corroborar os argumentos recursais, já que, a título de exemplo, o valor de R\$ 2.196,30, que seria um desconto de valores antecipados, aparece como provento.

Não obstante, o cotejo de tais informações com o contracheque de fl. 42376/42377 indica que o citado valor é relativo a antecipação realizada no ano de 2011 e que, portanto, diferentemente do que ocorreu com outro desconto no mesmo período, no valor de R\$ 1.984,32, devidamente abatido do valor lançado, considerando que a tributação previdenciária se dá pelo regime de competência, o desconto em tela deve, ao fim, ser considerado como um rendimento no mês a que se refere.

Assim, entendo que não estão plenamente evidenciadas as alegadas inconsistências, devendo-se manter o lançamento integralmente neste tema.

2.6 - Recurso desempenho topados PCA - Infração SE-D (fl. 19.959)

Discordando sobre a conclusão do lançamento acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos e este título, o recorrente afirma que se trata de um prêmio para o empregado ou equipe que mais se destacaram. É um bônus extraordinário

dado pelo empregador em reconhecimento à excelência do empregado, não se confundindo com parcelas remuneratórias do trabalho.

A DRJ, ao analisar o tema de forma bastante detalhada, concluiu que não há lei ou Convenção Coletiva de Trabalho determinando a não incidência da contribuição previdenciária sobre esses pagamentos e que, portanto, o Reconhecimento Desempenho Topados possui natureza remuneratória, na forma de incentivo ao desempenho funcional.

Tais conclusões decorrem da avaliação da Autoridade recorrida, que assim pontuou:

Em consulta ao Termo de Aceitação do Plano de Classificação e Avaliação de Cargos - PCAC e Remuneração Mínima por Nível e Regime - RMNR, verifica-se que a metodologia utilizada no cálculo do "Desempenho Topados" é igual à do cálculo de avanço de nível, baseado no desempenho ou antiguidade do empregado, a única diferença é que, no caso dos "não topados", o segurado empregado passa a receber, mensalmente, um acréscimo de 3,8%, equivalente a um internível salarial, enquanto que os "topados" recebem, conforme extraído da carta resposta da contribuinte, "um valor monetário único, equivalente a um internível (3,8%) que ele receberia durante os próximos 12 meses, aí incluído a gratificação de férias e o 13º salário". Essa mesma carta resposta esclarece que o critério para selecionar os segurados que receberiam essa remuneração leva em conta os resultados apresentados pelo empregado no ano-calendário anterior.

O recurso voluntário não combateu as conclusões da autoridade recorrida, limitando-se a reiterar os argumentos da impugnação.

Assim, entendendo que os valores recebidos a título de "Desempenho Topados" tem a mesma natureza dos valores pagos equivalentes ao internível dos empregados não topados. Portanto, considerando que o seu pagamento de uma só vez, ou mesmo em duas ou três parcelas, tratando-se ou não de ajustes, representando os valores que seriam devidos no curso do ano, não há alteração de sua natureza, entendo como correta a decisão recorrida.

No mesmo tema, o contribuinte alega que, por ocasião da impugnação, demonstrou que parte dos valores autuados foram decorrentes de erro, em 14 empregados, que fez com que os valores descontados fossem considerados no MANAD como rubricas principais, aumentando as respectivas bases de cálculo e não diminuindo-as, com seria o correto.

O Julgador de 1ª Instância confirmou a ocorrência e excluiu parte dos valores indicados, em particular os relativos a 01/2012, deixando de atender o pleito em relação aos demais períodos por falta de documentação comprobatória.

Analizando as informações disponibilizadas pelo contribuinte, em particular a planilha contida no recurso, em que os empregados são identificados pela matrícula, localizando os contracheques de tais colaboradores e cotejando-os com as informações produzidas no curso do procedimento fiscal, em particular aquelas contidas na Planilha 18 (fl.

13114 e ss) é possível concluir que, de fato, os valores abaixo discriminados, embora correspondam a desconto de antecipações, aparecem como proventos no levantamento fiscal.

Rubrica 6215					
Matrícula	Valor	Comp.	Natureza	Doc (fl) Contracheques	Planilha fiscal nº 18 (numeração da planilha)
1369114	R\$ 992,76	mar/12	Desconto	44169	81/120
5167986	R\$ 467,16	mar/12	Desconto	44171	48/120
8021616	R\$ 562,93	mar/12	Desconto	44174	30/120
8530656	R\$ 962,01	mar/12	Desconto	44166	118/120
111885	R\$ 467,16	abr/12	Desconto	44156	84/120
8018857	R\$ 467,16	mai/12	Desconto	44163	64/120
121713	R\$ 467,16	jun/12	Desconto	42438	78/120
1717310	R\$ 554,49	jun/12	Desconto	44159	118/120
136591	R\$ 467,16	jul/12	Desconto	44157	28/120

Desta forma, dou provimento parcial ao recurso neste tema para determinar a exclusão dos valores acima listados da base de cálculo do tributo lançado na Infração SE -D;

2.7 - Bônus por desempenho - Infração SE-B e CI-D (fl. 19.965)

Sustenta o recorrente que o Bônus por Desempenho foi pago aos ocupantes de sua Diretoria e ao Presidente.

Afirma que, em relação aos Srs. Roberto Puerari e Paulo Roberto Martini, que os valores foram pagos porque estes estiveram no exercício da função até outubro de 2012.

Alega que tal Bônus não está relacionado a nenhuma contraprestação de serviços e que o fato do valor ter sido pago em anos posteriores não afasta o caráter eventual da rubrica, razão pela qual não incide o tributo previdenciário sobre tais pagamentos.

O Julgador de 1ª Instância administrativa entendeu que os valores recebidos a título de Bônus de Desempenho têm nítido caráter remuneratório.

O Relatório fiscal aponta que, instada a prestar esclarecimentos sobre o pagamento do bônus em questão, o fez nos seguintes termos, fl. 2301:

Quais foram os critérios utilizados pela empresa para chegar ao montante pago a cada beneficiário da rubrica em 2012?

Para se obter o montante pago, foram levados em consideração fatores como: órgãos reguladores (Ministério de Minas e Energia (MME), Ministério de Planejamento Orçamento (MP) e Gestão e Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais (DEST-MP)) práticas de mercado e o valor definido em Assembleia Geral Ordinária (AGO).

A previsão de pagamento dessa rubrica em 2012 estava formalizada em algum documento? Se positiva a resposta, em que documento?

Sim. Na Assembleia Geral Ordinária de 2011 (AGO 2011), realizada em 28/04/2011, aprovou o montante global a ser pago aos administradores da Petrobras para o período de abril/2011

março/2012. Entre as rubricas aprovadas, estava previsto a rubrica Bônus por Desempenho.

Vejamos o que dispõe sobre o tema a Ata das Assembleias Gerais Ordinárias e Extraordinárias contidas em fl. 1740 e ss:

Item VII: Pelo voto da maioria dos acionistas presentes, em conformidade com o voto da representante da União, com abstenção dos administradores, foi aprovada a fixação da remuneração global a ser paga aos administradores da Petrobras em até R\$ 14.504.250,00 (quatorze milhões, quinhentos e quatro mil, duzentos e cinquenta reais), no período compreendido entre abril de 2012 e março de 2013, aí incluídos honorários mensais, gratificação de natal (13º salário, adicional de férias, bônus por desempenho, PLR, Auxílio moraria (...)

Item VII: Pelo voto da maioria dos acionistas presentes, em conformidade com o voto da representante da União, com abstenção dos administradores, foi aprovada a fixação da remuneração global a ser paga aos administradores da Petrobras em até R\$ 14.504.250,00 (quatorze milhões, quinhentos e quatro mil, duzentos e cinquenta reais), no período compreendido entre abril de 2012 e março de 2013, (...)

Como se vê, a defesa não indicou os critérios utilizados para a empresa para chegar aos valores a serem pagos, de modo a que pudéssemos identificar a sua natureza, segregando tal rubrica das demais parcelas que compõem a remuneração global dos administradores.

Assim, não há como atender ao pleito recursal, já que a regra é que os valores pagos a título de remuneração sejam alcançados pela tributação, sendo os casos de exclusão das bases de cálculo exceções que devem ser comprovadas por quem delas aproveita.

2.8 - Valores pagos a segurados empregados e a dois diretores por meio da rubrica I902 - I902 - Infração SE-E e Infração CI-F (fl. 19.967)

Insurge-se o recorrente contra a exigência fiscal em comento afirmando que a rubrica I902 é destinada a ajustes de valores em decorrência de limitações no sistema Manad e que não representam pagamento de remuneração a empregados.

Cita alguns exemplos e informa que os empregados indicados nas planilhas 20, 21 e 22 encontram-se na mesma situação, com diferença apenas em relação às verbas que ensejaram o ajuste.

Sustenta que os fatos podem ser facilmente comprovados pela análise de documentos juntados (Doc 7 e 8), bem assim por diligência para análise de cada uma das 6500 linhas da planilha referente a tais recolhimentos.

A questão está assim delineada pelo Relatório Fiscal:

Rubrica I902 – I902

118. Verificou-se nas Folhas de Pagamento da fiscalizada a ocorrência de pagamentos a diversos empregados por meio de

rubrica com código “I902” e descrição “I902”, ao longo de todo o ano de 2012. Conforme mencionado nos itens (47) e (48) deste Relatório Fiscal, tal rubrica foi parametrizada pela PETROBRAS como “PROVENTO”, “NÃO É BASE” para incidência de contribuições previdenciárias e “SALÁRIO” para incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte.

119. Constatou-se também nas referidas Folhas de Pagamento a existência de outra rubrica, com código “I901” e descrição “I901”, parametrizada pela PETROBRAS como “PROVENTO”, “SALÁRIO” para incidência de contribuições previdenciárias e “NÃO É BASE” para incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte.

120. Por meio dos itens (4), (5) e (6) do TIF nº 02, foram feitos os seguintes questionamentos acerca da rubrica I902 – I902:

“(4) Nas Folhas de Pagamento apresentadas a esta fiscalização, foram verificados diversos registros relativos às rubricas I901 e I902, ambas com descrição idêntica ao código da rubrica. Foram selecionados por amostragem alguns trabalhadores que receberam tais proventos e, para os mesmos, relacionaram-se no Anexo I deste TIF todas as rubricas da competência em que ocorreu o recebimento dos referidos proventos.

(5) Como pode ser observado no Anexo I deste TIF:

(5.1) há empregados que receberam a rubrica I902 em valor equivalente ao da rubrica de desconto “PJ SOBRE 13 SAL 01” (ex.: Amaury Aragão de Freitas);

(5.2) há o caso de Cecília Ferraz dos Santos, que, além do provento I902, recebeu (5.3) há empregados que receberam a rubrica I902 em valor equivalente a descontos relativos ao Fundo Petros, como ocorreu com Antônio Sérgio de Cajueiro Costa;

(5.4) há empregados que receberam ambos os proventos, I901 e I902 (ex.: Márcio Roberto Kruchelski); e

(5.5) há empregados que receberam apenas um dos proventos (I901 ou I902), como ocorreu com Paulo Celso Pereira Santana (I901) e Glauber Iuri de Melo (I902).

(6) Solicita-se que a intimada, considerando as diversas situações apontadas no item anterior, esclareça a natureza e a motivação para o pagamento das rubricas I901 e I902. Solicita-se ainda que a intimada informe o embasamento legal utilizado para que tais proventos fossem desconsiderados da base de cálculo das contribuições destinadas à Previdência Social.”

121. Em 14/07/2016, em atendimento parcial ao TIF nº 02, a empresa solicitou a juntada ao dossiê de atendimento nº 10010.045286/0516-79 da Carta-Resposta TRIBUTARIO/RE/REF/CO-AIF 0287/2016, datada de 12/07/2016, na qual prestou o seguinte esclarecimento:

“Itens: 4, 5 e 6: Informamos que as rubricas I901 e I902 são dedicadas aos acertos sistêmicos para validação do arquivo em

leiaute MANAD, não representando pagamento de remuneração a empregados.”

122. Em desacordo com a afirmação da empresa transcrita no item anterior, a rubrica 1901 – 1901 foi parametrizada pela própria PETROBRAS com incidência de contribuições previdenciárias, conforme mencionado no item (119) deste Relatório Fiscal. (...)

129. Depreende-se da análise realizada nos casos mencionados no item anterior que a PETROBRAS, ao incluir nas Folhas de Pagamento a rubrica 1902 – 1902, muitas vezes, assumiu, em lugar de seus empregados, o ônus dos descontos que lhes eram cabíveis. Outras vezes, o provento atribuído por meio da rubrica 1902 – 1902 foi superior ao saldo entre proventos e descontos, restando ao empregado um valor a receber.

130. A obrigação assumida pela empresa em lugar do empregado tem natureza salarial, uma vez que o artigo 22, inciso I da Lei nº 8.212/1991, abrange as remunerações a qualquer título, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. Além disso, os valores pagos por meio da rubrica 1902 – 1902 não se enquadram em qualquer das hipóteses do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, transcrito no item (69) deste Relatório Fiscal.

No recurso voluntário, mais uma vez, a empresa não envia esforços para contrapor as conclusões do fisco, limitando-se a indicar que a comprovação está facilmente evidenciada em documentos compostos de dezenas de milhares de páginas, ou a requerer que o julgamento seja convertido em diligência para que o fisco faça o que lhe caberia fazer, apresentar comprovação de fatos modificativos, extintivos ou impeditivos do direito de crédito constituído pelo Fisco.

Assim, correta a decisão recorrida, não motivos que justifiquem o lançamento fiscal.

2.9 Divergências constatadas entre a remuneração paga a membros da diretoria, reconhecida como base de cálculo de contribuição previdenciária e a remuneração informada em GFIP - Infração CI-E (fl. 19.973)

O Recorrente afirma que as divergência apuradas pela fiscalização decorrentes de pagamentos efetuados a membros da Diretoria decorrem de erro sistêmico, que considerou determinada rubrica como provento quando seria um desconto.

Lista dois casos específicos:

a) Almir Guilherme Barbassa

Alega que ocorreu um erro do programa de geração do MANAD, que não apresentou o valor de R\$ 57.638,39 na rubrica de 6041 - Desc. Adiantamento 13º Salário.

Afirma que, com a inclusão de tal rubrica, a base da folha de pagamento passa a ser a da GFIP, no valor de R\$ 117.605,19.

A questão em tela foi assim retratada no Relatório Fiscal:

Em relação ao item (6.8), informou a PETROBRAS que: “a. O valor da DIRF apontado no relatório da RFB não considera as rubricas de 13º salário (0143 e 5142). b. O valor de folha de pagamento apontado no relatório da fiscalização da RFB considerou a rubrica de desconto (5142 - Desc ad 13 Sal Dir/Consel) como provento gerando a divergência.” A empresa informou ainda que o valor dessa rubrica seria R\$ 57.368,39. A resposta da empresa não procede. O Anexo I do TIF nº 03 discriminava as rubricas relacionadas ao diretor Almir Guilherme Barbassa, obtidas na Folha de Pagamento de 12/2012 e discriminadas na tabela abaixo. Como pode ser verificado, na Folha de Pagamento de 12/2012 para o citado dirigente, inexistem a rubrica e o valor mencionados pela empresa.

Código da Rubrica	Descrição da Rubrica	Enquadramento da Rubrica para a Previdência Social, conforme Folha de Pagamento da PETROBRAS	Enquadramento da Rubrica para o Imposto de Renda - IRRF, conforme Folha de Pagamento da PETROBRAS	Indicador de Provento ou Desconto, conforme Folha de Pagamento da PETROBRAS	Valor da Rubrica
0070	REMUNERACAO DE DIRIGENTE	SALARIO	SALÁRIO	PROVENTO	81.954,84
0108	REEMB PREV PRIV DIRIGENTE	SALARIO	SALÁRIO	PROVENTO	9.015,03
0143	13 SAL DIRIGENTE CONSELHO	SALARIO	SALÁRIO	PROVENTO	84.003,71
0947	CONT INSS DIR CONS N EMPR	CONTRIB. DESCONTADA	SALÁRIO	DESCONTO	430,78

A análise da planilha de que se constitui no Doc 25 do Relatório Fiscal, evidencia que a divergência identificada pela fiscalização aponta para um valor informado em GFIP no valor de R\$ 99.176,48, o qual, comparado com a informação da folha de pagamento, R\$ 106.253,75, resultou em uma diferença incluída na base de cálculo do tributo no montante de R\$ 7.077,30.

Assim, os argumentos do recurso voluntário não são compatíveis com os elementos dos autos, devendo ser mantida a decisão recorrida e o lançamento fiscal.

b) Jorge Luiz Zelada

Afirma que o valor foi pago a título eventual, não havendo que se falar em incidência de contribuição previdenciária.

Esta foi a única alegação recursal, não tendo juntado ou indicado nenhum documento que fosse capaz de indicar a natureza dos valores pagos.

Assim, nada a prover.

2.10 - Valores pagos a diretores a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR - Infração CI-G (fl. 19.975)

Sustenta o recorrente que o dispositivo constitucional que trata de PLR não limita tais valores aos empregados, já que prevê que a benesse alcança os trabalhadores em geral.

Afirma que, ao contrário das conclusões da Autoridade fiscal, a não aplicabilidade da Lei nº 10.101/00 aos lucros e resultados pagos a diretores não empregados e/ou administradores em razão de preceito específico contido na Lei 6.404/76, leva à consequência de incidir tributação previdenciária sobre uma base fora do campo de incidência, por não ser rendimento decorrente do trabalho.

Não sendo este o entendimento, ainda assim não haveria incidência de tributação, já que se trata de valor pago de forma eventual.

Ora, o que está em debate no presente tema é a velha discussão sobre a incidência da contribuição previdenciárias sobre a Participação no Lucros concedida a administradores.

Há quem entenda, por questões de isonomia, que não. Afinal, o administrador seria uma espécie do gênero trabalhador. Há quem entenda que sim, em razão da existência de regramento próprio para tais profissionais.

Sobre o tema, relevante tratarmos da legislação correlata:

A Lei 8.212/91

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

§ 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;

Como se vê, a alínea J do art. 28 limita a exceção à previsão em lei específica, que, neste caso, é a Lei 10.101, de 19/12/2000, que regula o disposto no art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, assim dispondo:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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

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

Pela leitura dos excertos acima, constata-se que a exclusão do conceito de salário de contribuição alcança apenas aqueles que mantenham vínculo de emprego com a empresa, não beneficiando os contribuintes individuais.

Por outro lado, a Lei 6.404/76, lei das sociedades por ações, assim dispõe:

Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado.

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

Assim, vê-se que os administradores têm suas possibilidade de participação nos lucros definidas em lei específica para as sociedades por ações e para a sua condição de dirigente da instituição.

Desta forma, estender aos administradores o benefício da Lei 10.101/2000, ao contrário de impor algum tratamento igualitário, importaria a criação de tratamento ainda mais desigual, pois os empregados não têm direito à participação nos lucros ou as benesses contidas no art. 152 da 6.404/76.

Ademais, dar a estes profissionais a possibilidade de definir, sem qualquer controle prático, aquilo que terão direito de receber a título de PLR, seria extirpar a força normativa e reconhecer sem qualquer utilidade os termos e limitações estabelecidos pelo art. 152 da Lei das SA, que visa, em particular, proteger os acionistas da empresa e o interesse público, representado pela estabilidade e confiança do mercado de capitais, um dos pilares da economia do país.

Assim, nada a prover no presente tema.

2.11 - Contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e as destinadas a outras entidades e fundos (fl. 19.981)

Não há lide administrativa no presente tema, já que o contribuinte limita-se a pontuar a insubsistência de tais exigências serão, por consequência de tudo que foi exposto no recurso.

2.12 - Multa por não inclusão de contribuintes individuais na folha de pagamento ou não inclusão com remuneração inferior à DIRF.

Afirma o recorrente que não merece prosperar a autuação em tela, seja pela não inclusão ou pela inclusão de valores inferiores àqueles registrados na DIRF, em síntese sob o argumento de que tais valores não correspondem a remunerações sujeitas à incidência de contribuição previdenciária.

Conforme se verifica em fl. 2280/2281, o lastro legal para a imputação fiscal, CFL 30, está contido nos art. 92 e 102 da Lei 8.212/91, que assim dispõe:

Lei 8.212/91

(...) Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento. (...)

Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

A mesma lei 8.212, em seu art. 35-A, estabelece:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Por sua vez, assim dispõe a Lei 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

No Relatório Fiscal, a partir do seu item 164. (fl. 2326), assim foi descrito o fato que ensejou o lançamento:

De acordo com o artigo 32, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, c/c o artigo 225, inciso I e § 9º, do

Regulamento da Previdência Social – RPS (CFL nº 30), deve a empresa preparar Folhas de Pagamento mensais, contendo a remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço.

Constatou-se que a PETROBRAS deixou de incluir em suas Folhas de Pagamento, identificadas no item (10.2) deste Relatório Fiscal, diversos contribuintes individuais que constaram em sua DIRF - AC 2012, com código de receita 0588.

Portanto, como bem detalhado no curso do voto acima, as divergências identificadas entre folha de pagamento e GFIP, quando positiva, resultaram no lançamento de ofício de créditos tributários mediante a lavratura de autos de infração por descumprimento de obrigação principal.

Como seu viu nos destaques legais acima, o art. 35-A da Lei 8.212/91 prevê que, nos casos de lançamento de ofício, aplicam-se as penalidades previstas no art. 44 da Lei 9.430/96, cujo inciso I é claro ao estabelecer multa de 75%, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, nos casos de falta de declaração e nos casos de declaração inexata.

Ora, o contribuinte efetuava seus registros a partir do que considerava correto, ou seja, a partir do entendimento de que não integrava o salário de contribuição as importâncias pagas devidas ou creditadas a empregados e/ou contribuintes individuais. Naturalmente, tal conclusão se refletia nas folhas de pagamento elaboradas pela empresa, nas informações prestadas em GFIP e, ao fim, no recolhimento insuficiente do tributo devido.

Portanto, entendo que o erro na elaboração de uma Folha de Pagamento, em razão do qual tenha sido lavrado o auto de infração de obrigação principal, já está devidamente punido pela sanção específica e, portanto, incabível nova penalidade.

Tal CFL 30 somente seria cabível no caso de folhas de pagamento com incorreções ou inexistentes quando dela não resultar lançamento de obrigação principal.

Ainda que este Colegiado, majoritariamente, conclua pela inexistência de penalidade específica, embora seja certo que a estipulação de uma sanção tem o nítido propósito de inibir o descumprimento de uma norma, há que se ressaltar que a imposição desmedida do poder do Estado por meio de uma reação excessiva ao ato ilícito acaba evidenciando efeito oposto, resultando em maior descumprimento de obrigações.

Assim, resta absolutamente necessária a imposição de sanções com moderação, tanto do ponto de vista qualitativo (tipo de pena, por exemplo: multa, privação de liberdade, etc), quanto do ponto de vista quantitativo (valor, percentual, tempo, etc).

No âmbito do direito penal, há exemplos de diversos limitadores da pretensão punitiva do Estado, como o concurso formal (quando o agente, mediante uma única conduta, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não), o crime continuado (constitui um favor legal ao delinquente que comete vários delitos. Cumpridas as condições legais, os fatos serão considerados crime único por razões de política criminal), ambos com lastro expresso nos art. 70 e 71 do Código Penal, Decreto 2.848/40.

Há, ainda, limitadores que, embora não tenham lastro legal expresso, decorrem da doutrina e da jurisprudência, como o Princípio da Consunção ou Absorção (aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexo de dependência, em que o delito fim absorve o meio).

Embora estejamos diante de Princípios comumente relacionados ao Direito Penal, não há dúvidas de que as multas administrativas assemelham-se a algumas penalidades de mesma natureza impostas na seara penal, razão pela qual impõe-se a aplicação do Princípio da Consunção também no âmbito administrativo.

A Ciência Contábil tem por objeto o patrimônio das pessoa físicas e jurídicas e, como tal, eventuais incorreções cometidas no registro de um fato contábil traz algum reflexo nas informações produzidas. Assim, não faria sentido pretendermos que o contribuinte, ao contabilizar uma despesa com pessoal qualquer, não a considerasse, ainda que indevidamente, como remuneração, mas, ao mesmo tempo, estivesse obrigado a registrar em sua folha de pagamento algo incompatível com os demais registros contábeis.

Nas palavras do Professor Heleno Taveira Torres⁴ *o princípio da boa-fé protege o contribuinte que conduz seus negócios, rendas ou patrimônio com transparência e diligência normal de um bom administrador ou de um homem probo*. Assim, é de se esperar

⁴ Torres, Heleno Taveira. Artigo Boa-fé e confiança são eamentos do Direito Tributário, disponível em <https://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boafefe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>

que o contribuinte não elaboraria sua folha de pagamento com tal incorreção se estivesse convicto da ocorrência das infrações que viriam a ser apuradas pela fiscalização.

Portanto, ainda que superada a questão da existência de sanção específica que afastaria a aplicação do art. 92 da Lei 8.212/91, é inconteste o nexo de dependência entre as condutas de não considerar remuneração, não incluir em folha de pagamento e não declarar o tributo devido incidente sobre os pagamentos a seus colaboradores, o que resulta na conclusão de que, pela aplicação do Princípio da Consunção, o delito fim (não declaração) absorve o delito meio (não inclusão em folha).

Assim, seja em razão da existência de penalidade específica, seja pelo fato de que o delito fim já foi devidamente punido pelo lançamento do tributo decorrente da obrigação principal, há que se afastar a presente autuação.

Conclusão

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por conhecer do recurso voluntários e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para:

- exonerar integralmente a exigência fiscal decorrente do auto de infração por descumprimento de obrigação acessória (fl. 2280/2281);

- excluir base de cálculo previdenciária o montante de R\$ 987,00 (R\$ 567,00 + R\$ 420,00), relativo aos valores pagos aos Srs. Judson Pereira e Sanderson José da Silva Medeiros, Infração CI-A;

- excluir os valores abaixo listados da base de cálculo do tributo lançado na Infração SE-D:

Rubrica 6215					
Matrícula	Valor	Comp.	Natureza	Doc (fl) Contracheques	Planilha fiscal nº 18 (numeração da planilha)
1369114	R\$ 992,76	mar/12	Desconto	44169	81/120
5167986	R\$ 467,16	mar/12	Desconto	44171	48/120
8021616	R\$ 562,93	mar/12	Desconto	44174	30/120
8530656	R\$ 962,01	mar/12	Desconto	44166	118/120
111885	R\$ 467,16	abr/12	Desconto	44156	84/120
8018857	R\$ 467,16	mai/12	Desconto	44163	64/120
121713	R\$ 467,16	jun/12	Desconto	42438	78/120
1717310	R\$ 554,49	jun/12	Desconto	44159	118/120
136591	R\$ 467,16	jul/12	Desconto	44157	28/120

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Redator designado

Em que pese a qualidade do voto do Relator, assim como os lógicos argumentos e o seu costumeiro acerto, com a devida vênia, ousou discordar do voto apenas em relação ao afastamento da multa aplicada pelo fato de o contribuinte não fazer constar em folhas de pagamento o valor da remuneração paga a contribuintes individuais ou inclusão em valor inferior ao informado em DIRF.

Houve, no presente caso, a lavratura de Auto de Infração para a cobrança de multa, no valor de R\$ 2.658,36, pelo descumprimento de obrigação acessória (fls. 2280/2281). De acordo com o item 4 do Relatório Fiscal (fl. 2286):

“Integra ainda o processo COMPROT no 16539.720002/2017-37, o Auto de Infração - AI com Código de Fundamentação Legal – CFL nº 30, por ter a empresa deixado de preparar Folhas de Pagamento contendo a remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, em descumprimento ao disposto no artigo 32, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, combinado com o artigo 225, inciso I e § 9º, do RPS.”

(grifos no original)

A despeito dos perfeitos argumentos expostos pelo ilustre Conselheiro Relator, entendo que tais razões não se aplicam para o afastamento da multa decorrente não elaboração de folha de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Seguridade Social (CFL 30 - art. 32, I, da Lei nº 8.212/91).

Em trecho de seu voto, o Ilustre Conselheiro relator argumentou que *“há, ainda, limitadores que, embora não tenham lastro legal expresso, decorrem da doutrina e da jurisprudência, como o Princípio da Consunção ou Absorção (aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas com existência de um nexo de dependência, em que o delito fim absorve o meio)”*.

Contudo, no que diz respeito à multa pela não elaboração de folha de pagamento de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Seguridade Social, não enxergo o mencionado "nexo de dependência" com a multa aplicada para o "delito fim".

O chamado "delito fim" é, no caso, o não pagamento/recolhimento da contribuição devida em sua totalidade, o que implica na aplicação da multa prevista no art. 35-A c/c o art. 44 da Lei 9.430/96 (*75% sobre a totalidade ou diferença da contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*).

Sendo assim, é perfeitamente possível a existência de um caso em que o contribuinte prepare sua folha de pagamento seguindo os padrões e normas estabelecidos e, no entanto, deixe de declarar em GFIP a totalidade dos fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária, com o consequente recolhimento a menor do tributo. Neste caso hipotético, o contribuinte deve ser punido com a aplicação da multa de 75% sobre o valor da contribuição que deixou de pagar.

De igual forma, em um determinado caso, pode o contribuinte não preparar sua folha de pagamento com os padrões estabelecidos pela Seguridade Social, mas declarar em GFIP todos os fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição

previdenciária. Neste caso, cabe a punição tão somente pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, I, da Lei nº 8.212/91 (CFL 30).

Há ainda a possibilidade de o contribuinte não preparar sua folha de pagamento com os padrões estabelecidos pela Seguridade Social e ainda deixar de recolher a totalidade da contribuição previdenciária devida, caso em que se aplicariam ambas as multas (punição de ofício de 75% sobre o valor da contribuição que deixou de pagar, mais a sanção pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, I, da Lei nº 8.212/91 – CFL 30).

Portanto, no caso da CFL 30, conforme já acima demonstrado, a não preparação da folha de pagamento de acordo com as normas estabelecidas pode muito bem existir sem que haja nenhuma multa devida pela falta de pagamento da contribuição. *Mutatis mutandis*, também é possível aplicar multa de 75% pela falta de pagamento da contribuição sem que haja a imposição da CFL 30 (no caso de o contribuinte preparar corretamente a folha de pagamento, mas deixar de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores da contribuição previdenciária). Assim, com a devida vênia, não verifico o nexo de dependência entre delitos apontado pelo ilustre Relator, sendo plenamente possível a aplicação de ambas as multas citadas simultaneamente.

Pelos motivos acima expostos, entendo que o princípio da Consunção não pode ser invocado no caso da multa aplicada no CFL 30, pois é perfeitamente possível que esta multa coexista em harmonia com a multa de 75% sobre o valor da contribuição que deixou de ser paga, não havendo, pois, razão para o seu afastamento no presente caso.

Sendo assim, constatado que parte da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados a serviço da RECORRENTE não foi incluída nas folhas de pagamento, é de rigor a manutenção da multa em comento.

Portanto, deve ser mantida a punição pelo fato de o contribuinte ter deixado de preparar Folhas de Pagamento contendo a remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço (CFL 30), com a aplicação do art. 92 da Lei 8.212/96 e valores atualizados pela Portaria MF nº 08, de 13/01/2017 (vigente à época da lavratura do auto).

Acompanho o voto do Relator em relação aos demais argumentos expostos.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, entendo que deve ser mantida integralmente a exigência fiscal decorrente do auto de infração por descumprimento de obrigação acessória CFL 30 (fl. 2280/2281). Acompanho o Relator nos demais pontos. Portanto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para:

- excluir base de cálculo previdenciária o montante de R\$ 987,00 (R\$ 567,00 + R\$ 420,00), relativo aos valores pagos aos Srs. Judson Pereira e Sanderson José da Silva Medeiros, Infração CI-A; e

- excluir os valores listados na planilha que integra a conclusão do voto do Relator da base da cálculo do tributo lançado, da Infração SE-D.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Em que pese minha concordância com a conclusão do ilustre Relator no tocante a incidência das contribuições previdenciárias sobre o pagamento a título de PLR aos segurados contribuintes individuais, no caso concreto, necessário ressaltar minha posição pessoal sobre o tema.

Inicialmente, entendo ser mais adequado, no caso concreto, uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como participação nos lucros e resultados.

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

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

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

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

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

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

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

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

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

(grifamos)

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

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

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

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

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

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

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

Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário* 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

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

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

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

Assentados quanto às premissas teóricas sobre a PLR, passemos agora, especificamente, à análise da isenção do pagamento de tal verba aos contribuintes individuais.

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

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

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

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

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

Por fim, necessário recordar, numa interpretação teleológica, que o contribuinte individual, por exemplo, o diretor, contribui também com seu labor para o

atingimento das metas e resultados da empresa. Subtrair tal benefício dessa categoria é discriminar alguém que, em regra, não sendo detentor do capital, só possui o trabalho para obter renda e sustentar sua família.

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

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

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

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

Enfileiramo-nos com a segunda posição.

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

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

Disse, há pouco, que não quis o Constituinte distinguir os trabalhadores, ao reverso, fez questão de aproximá-los pois, quando entendeu necessário, expressamente se referiu a um e a outro. Porém, outra consideração de cunho eminentemente jurídico deve ser apresentada.

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

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

"Princípio da unidade da constituição:

O princípio da unidade da constituição ganha relevo autônomo com princípio interpretativo quando com ele se quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre suas normas. Como "ponto de orientação", "guia de

*discussão" e "factor hermenêutico de decisão", o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição em sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão entre as normas constitucionais a concretizar (...). ***Daí que o interprete deva sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios.****

Princípio da máxima efetividade

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Voltemos às disposições da Lei nº 10.101/00:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Destarte, por não ter sido comprovado pela Recorrente, que tal programa foi efetivamente implementado, ou seja, que houve o cumprimento de todos os requisitos constantes da Lei nº 10.101/00, posto que as alegações recursais, cingem-se, somente, a argumentar que a Lei das S/A's se aplica ao caso concreto - com o que não se pode concordar posto que tal norma não tem o condão de estabelecer regras isentivas, como cediço - forçoso votar como o ínclito Relator.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira