



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



<b>PROCESSO</b>	<b>16682.720282/2011-34</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2003-006.825 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TRANSPORTADORA BRASILEIRA GASODUTO BOLÍVIA-BRASIL S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Data do fato gerador: 01/01/2007, 31/12/2007

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS.  
SÚMULA CARF N 2.

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

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Tendo o auto de infração sido lavrado com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e, existentes no instrumento todas as formalidades necessárias para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa e consequente nulidade do lançamento.

ABONO SALARIAL NÃO PREVISTO EM NENHUM INSTRUMENTO DE NEGOCIAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de abonos não expressamente desvinculados do salário, por força de lei, integra a base de cálculo das contribuições para todos os fins e efeitos, nos termos do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97. Tampouco se aplica o Parecer PGFN/CRJ/nº 2114/2011 ante a inexistência de Convenção Coletiva de Trabalho prevendo o pagamento de abono.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições destinadas à Seguridade Social, a fiscalização deve efetuar o lançamento de ofício, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, deixando de conhecer da matéria preclusa, e na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Sheila Aires Cartaxo Gomes** – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

## RELATÓRIO

Adoto como relatório aquele utilizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento na decisão recorrida, que transcrevo abaixo:

### DA AUTUAÇÃO

O presente processo COMPROT 16682.720282/2011-34, refere-se a lançamentos efetuados contra a TRANSPORTADORA BRASILEIRA GASODUTO BOLÍVIA BRASIL S/A, doravante apenas denominada TBG, relativos ao período de 01 a 13/2007, no valor principal total de R\$ 915.853,93, acrescido de juros e multa, e é integrado pelos seguintes Autos de Infração:

1.1. O Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP DEBCAD 37.317.095-5, referente a contribuições sociais da parte da empresa para o Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS (20%) e para o financiamento dos benefícios pagos em razão da incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho – RAT, (3% até 05/2007 e 1% a partir de 06/2007), incidentes sobre valores pagos a segurados empregados, no valor principal de R\$ 796.026,51.

1.2. O AIOP DEBCAD 37.317.096-3, referente a contribuições sociais de segurados, não descontadas destes, incidentes sobre valores pagos a segurados empregados e a contribuintes individuais, calculadas pelas alíquotas próprias segundo as faixas remuneratórias e limitadas pelo teto de contribuição da época, no valor principal de R\$ 18.895,01.

1.3. O AIOP DEBCAD 37.317.097-1, referente a contribuições sociais da parte da empresa para Terceiros – Salário Educação, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE (alíquota total de 5,8%), incidentes sobre valores pagos a segurados empregados, no valor principal de R\$ 100.932,41.

2. O valor principal total do COMPROT 16682.720282/2011-34, mencionado no item 1 acima, não inclui o valor do Auto de Infração de Obrigação Acessória – AIOA DEBCAD 37.317.110-2 (Código de Fundamento Legal - CFL 59), nem do AIOA DEBCAD 37.317.111-0 (CFL 78), ambos lavrados na mesma ação fiscal, por não terem sido tais AIOA objeto de impugnação, sendo seus valores recolhidos com 50% de abatimento, conforme faculdade legal, vide fls. 3786 a 3788. Pela mesma razão, os referidos AIOA não mais serão mencionados neste acórdão.

3. Consta no Relatório Fiscal – REFISC, vide fls. 56/89, que as contribuições lançadas foram calculadas:

3.1. Sobre diferenças entre os valores informados em folhas de pagamento de segurados empregados e de contribuintes individuais (diretores não empregados com FGTS Antônio Cláudio Pereira da Silva, Richard Olm, Antônio Sérgio de Cajueiro Costa e Ricardo Salomão) apresentadas pela empresa à Fiscalização e aqueles informados em GFIP.

3.2. Sobre valores que a empresa pagou a título de Participação nos Lucros ou Resultados, mas que não comprovou à Fiscalização estarem acordes a lei específica (Lei 10.101/2000).

3.3. Sobre valores que a empresa pagou a segurados empregados e contribuintes individuais (diretores não empregados com FGTS Antônio Cláudio Pereira da Silva, Richard Olm, Antônio Sérgio de Cajueiro Costa e Ricardo Salomão) a título de Abono Salarial, mas que não comprovou à Fiscalização tratarem-se de parcelas desvinculadas do salário por força de lei.

3.4. Sobre valores que a empresa pagou a título de diversas rubricas (diferentes gratificações de função, diferenças salariais), as quais não provou à Fiscalização constituírem casos enquadrados no rol exaustivo do art. 28, § 9º da Lei 8.212/1991.

3.5. Sobre valores que a empresa pagou a título de reembolso de despesas médicas somente a seus diretores não empregados com FGTS Antônio Cláudio Pereira da Silva, Richard Olm, Antônio Sérgio de Cajueiro Costa e Ricardo Salomão (contribuintes individuais), em descumprimento ao art. 214, § 9º, alínea “j” do Decreto 3.048/1999.

4. A ciência dos lançamentos à autuada foi feita em 28/03/2011, vide fls.02, 27, 34.

DA IMPUGNAÇÃO, DA DILIGÊNCIA E DOS ADITIVOS À DEFESA

5. A autuada apresentou impugnação em 27/04/2011, concentrada às fls. 258/289 (contra o DEBCAD 37.317.095-5), 1432/1463 (contra o DEBCAD 37.317.096-3) e 2610/2641 (contra o DEBCAD 37.317.097-1).

6. Por constar no REFISC que a empresa não apresentou documentos e explicações para as diferenças apuradas na ação fiscal; enquanto que, em sede de impugnação, foi apresentada grande quantidade de documentos, os autos foram encaminhados em diligência para apreciação do Auditor Fiscal, o qual se manifestou pela manutenção integral dos valores lançados, vide fls. 3805/3832, nos seguintes termos:

6.1. A empresa somente apresentou explicações e documentos após expirado o prazo para que o fizesse, o qual foi informado nos Termos de Intimação. De qualquer maneira, então em sede de diligência, o Auditor Fiscal concluiu que tais explicações e documentos não seriam suficientes para elidir o crédito constituído através dos Autos de Infração em referência.

6.2. Os Abonos Salariais e demais rubricas consideradas bases de cálculo nos lançamentos combatidos pela empresa não constam nos dispositivos excludentes definidos art. 28, § 9º da Lei 8.212/1991, como foi regulamentado no art. 214, § 9º do Decreto 3.048/1999. Assim sendo, devem ser mantidos todos os valores lançados.

6.3. O Auditor Fiscal esclarece que as diferenças constantes nas planilhas juntadas pela empresa em sede de impugnação mostram valores discordantes daqueles apurados através do confronto entre as folhas de pagamento em formato digital MANAD que a empresa apresentou durante a ação fiscal e os valores que a empresa informou em GFIP, razão por que tais planilhas não prevalecem sobre os documentos já considerados.

6.4. É mencionado o sistema que assegura a identificação inequívoca dos arquivos entregues pela empresa durante a ação fiscal, de forma a que as informações neles constantes não possam ser confundidas.

6.5. O Auditor Fiscal esclarece que as rubricas salariais lançadas são 2001, 2011, 2019, 2094, 2100, 2103, 2104, 2105, 2106, 2500 e 2502, as quais se referem apenas ao ano de 2007 (não há lançamentos referentes a 2010) e não são iniciadas por "42xx".

6.6. É esclarecido que, segundo as folhas de pagamento em formato digital MANAD que a empresa apresentou durante a ação fiscal, não somente nos meses de outubro/2007 e dezembro/2007, como também nas demais competências do mesmo ano, não houve incidência de contribuições previdenciárias na referida base mensal nas rubricas 2001, 2006, 2009, 2011, 2017, 2019, 2022, 2026, 2070, 2094, 2097, 2098, 2099, 2100, 2103, 2104, 2105, 2106, 2500 e 2502.

6.7. Também é informado que foi feita análise das GFIP da competência 12/2006, constatando-se que a GFIP retificadora emitida em 23/01/2007 não apresentou informações referentes aos segurados empregados Flávia da Silva Canellas, Flávio

Souto Maior Henrique e Gabriel de Araújo Lessa, vide fls. 944/975 do e-processo, e, ainda, aprofundando a pesquisa, o Auditor Fiscal constatou, em relação a outros segurados (Roberto de Souza Cunha, Maurício dos Santos Silva e Armando de Vilhena Machado Filho) que os valores das rubricas eventos de diferença pagos em janeiro/2007 não tem correspondentes nas diferenças observadas entre os valores declarados na GFIP original e os informados na referida GFIP retificadora.

6.8. O Auditor Fiscal explica que a alteração provocada na alíquota de RAT referente ao CNAE 6030-5, que foi reduzida de 3% para 1%, só passou a fazer efeitos a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação do Decreto 6.042, de 12/02/2007. Assim sendo, a alíquota de RAT só passou a 1% a partir de 01/06/2007, e, como a empresa só havia recolhido 1% a título de RAT nas competências de 01 a 05/2007, foi lançada a diferença de 2% para tais competências.

6.9. É informado, com referência aos quatro diretores da TBG - Antônio Cláudio Pereira da Silva, Richard Olm, Antônio Sérgio de Cajueiro Costa e Ricardo Salomão, que os valores de folhas de pagamento em formato digital MANAD que a empresa apresentou durante a ação fiscal diferem em sua maioria daqueles informados em GFIP pela PETROBRÁS, o que reforça a conclusão de se tratarem de remunerações diversas recebidas por esses segurados de cada uma das empresas citadas, as quais são empresas distintas, cada qual tendo personalidade jurídica, folha de pagamento e GFIP próprias.

7. A empresa foi cientificada do resultado da diligência em 28/04/2014, vide fl. 3832.

8. Somando as razões apresentadas às fls. 258/289, 1432/1463 e 2610/2641 aos argumentos trazidos após a diligência, vide fls. 3864/3883, em síntese, a empresa alegou, além da tempestividade:

8.1. Seriam nulos todos os autos de infração sob análise, (a) por lhes faltar a descrição do fato gerador das contribuições lançadas, em afronta ao art. 10, III do Decreto 70.235/1972; (b) pelo cerceamento do direito de defesa da impugnante, causado pela não apreciação das informações prestadas e dos documentos apresentados pela empresa durante a Auditoria Fiscal, em descumprimento do art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal; (c) pela violação do princípio da busca da verdade material; e, ainda, (d) pelo desvio de poder ou finalidade.

8.2. Os diretores cujas remunerações foram consideradas pela Fiscalização como salários de contribuição nos lançamentos efetuados contra a TBG teriam sido cedidos a esta por sua acionista majoritária, a GASPETRO, a qual, por sua vez, os recebera em cessão realizada pela PETROBRÁS, a qual seria sua verdadeira empregadora e quem teria recolhido as contribuições incidentes sobre os salários desses segurados, razão por que não haveria valor a ser cobrado da TBG, sob pena de bis in idem, e, ainda, de cobrança de obrigação principal em decorrência de mero erro formal. Afirma que os valores constantes nas folhas de pagamento apresentadas pela TBG e aqueles informados nas GFIP da PETROBRÁS não foram

recebidos pelos referidos segurados de forma cumulativa, ocorrendo pagamentos apenas pela PETROBRÁS, razão por que as divergências apontadas entre as referidas folha e GFIP devem ser consideradas mero erro formal, e não indício de recebimento de duas fontes pagadoras.

8.2.1. Tanto seria assim que a PETROBRÁS, como empresa recolhadora das contribuições incidentes sobre as remunerações de segurados cuja força de trabalho estaria cedida à TBG, desta receberia reembolso desses recolhimentos, conforme fariam prova as notas de débito apresentadas, dentre outras, às fls. 3979/4002.

8.3. A alínea “j” do § 9º do art. 214 do Decreto 3.048/1999 constituiria evidente violação ao princípio da legalidade, insculpido no art. 5º, II da Constituição Federal; ao princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I da Constituição Federal; ao poder de direção superior da Administração (art. 84, IV da Constituição Federal); e ao princípio da separação dos poderes (art. 3º da Constituição Federal), o que viciaria igualmente os lançamentos das contribuições calculadas sobre o Abono Salarial pago pela empresa autuada, tornando-os nulos. Protesta que apenas o texto constante no art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7 da lei 8.212/1991 deveria ser considerado na apreciação dos lançamentos referentes à citada rubrica.

8.3.1. Além disso, a Fiscalização não comprovou que o Abono Salarial conforme pago pela autuada a seus funcionários teria natureza remuneratória, não eventual. A impugnante defende que tal falha da Fiscalização teria tornado os lançamentos em referência improcedentes, impondo à autuada o ônus de fazer prova negativa.

8.3.2. Acrescenta que o referido Abono Salarial teria natureza de pagamento de Participação nos Lucros e Resultados - PLR, pois assim ficou decidido através de negociação sindical (ACT de PLR 2006), vide fls. 330/339, com cópias, dentre outras, às fls. 431/440, 1504/1513, 1608/1617. Como a lei específica (Lei 10.101/2000) determina, em seu art. 2º, que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, a qual será feita, dentre outros, mediante acordo coletivo, cabendo às partes a adoção de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos, a impugnante entende que teriam sido cumpridos todos os requisitos legais para o pagamento de PLR, outra razão para que sejam julgados improcedentes os lançamentos referentes a tal rubrica.

8.4. Defende que já haveriam sido integralmente tributadas as demais rubricas consideradas pela Fiscalização como bases de incidência nos lançamentos ora apreciados, razão por que não haveria valor a cobrar quanto a elas. Explica que, em dezembro de 2007, as empresas do grupo PETROBRÁS alteraram os critérios de remuneração das funções gratificadas, retroagindo ao mês de setembro, data base da categoria, o que determinou que a TBG agisse de mesma forma, já que tem tabelas de remuneração idênticas. Assim sendo, parte substancial das parcelas de remunerações de função foram agrupadas na nova rubrica

“Complemento de Remuneração Mínima por Nível e Regime - RMNR”. Por ser uma nova rubrica, o valor retroativo foi contabilizado integralmente no contracheque, mas o empregado teria recebido apenas a diferença, a qual seria a única base de cálculo com incidência de contribuições previdenciárias em dezembro, pois o restante já haveria sido tributado.

8.4.1. Alega que diversos eventos de diferença contabilizados em janeiro/2007 nas rubricas 2001, 2006, 2009, 2011, 2017, 2019, 2022, 2026, 2069, 2070, 2094, 2095, 2097, 2098, 2099, 2100, 2103, 2104, 2105, 2106, 2500 e 2502 teriam sido informados em GFIP retificadora retroativa da competência dez/2006, emitida em 23/01/2007, os quais sofreram incidência de contribuições previdenciárias recolhidas com multa em 31/01/2007.

Como exemplos da regularidade desse procedimento refere-se aos lançamentos vinculados aos nomes dos segurados empregados Flávio da Silva Canellas, Flávio Souto Maior Henrique e Gabriel de Araújo Lessa, com juntada dos documentos pertinentes, dentre outras, às fls.2693/2781.

8.4.2. Explica que as rubricas iniciadas por “42xx” seriam eventos que não trafegam na folha de pagamento e que não teriam incidência na base de cálculo das contribuições previdenciárias por serem rubricas internas do sistema, utilizadas para efeito de registro.

8.4.3. Explica que as rubricas 2001, 2006, 2009, 2011, 2017, 2019, 2022, 2026, 2069, 2070, 2094, 2095, 2097, 2098, 2099, 2100, 2103, 2104, 2105, 2106, 2500 e 2502 que tiveram incidência de contribuições previdenciárias nas próprias bases mensais.

8.4.4. Alega que não encontrou diferenças de remuneração relativas aos meses 04, 07 e 09.

8.5. Protesta que, diante do exposto, não bastaria ao Auditor Fiscal afirmar que os valores apresentados nas planilhas são diferentes dos valores lançados, ou que não houve incidência de contribuição em determinada base mensal, conforme folhas de pagamento em formato digital MANAD, mas que, seguindo o princípio da busca da verdade material, ao longo do processo fiscalizatório, o Auditor deveria tentar compreender a realidade em que se encontra o contribuinte. Sendo assim, defende que o Auditor Fiscal deveria explicitar e fundamentar os motivos de lançamento de contribuições previdenciárias sobre os valores informados pela atuada na rubrica “Complemento de Remuneração Mínima por Nível e Regime – RMNR”, os quais decorreram da alteração promovida pelas Empresas do Sistema PETROBRÁS.

8.6. Protesta por não terem sido apresentados aos autos pela Fiscalização os documentos em formato digital MANAD, nem terem sido transcritas as informações utilizadas pelo Fisco para apontar as diferenças apuradas, do que decorreria o desconhecimento da atuada quanto à origem de tais diferenças, causando o cerceamento de seu direito de defesa.

8.7. Finda pedindo que a ação fiscal seja julgada totalmente improcedente, com a desconstituição dos lançamentos dela decorrentes e, ainda, que todas as intimações sejam feitas na sede da impugnante, localizada na Praia do Flamengo, 200, 25º andar, Flamengo, CEP 22.210-030, sob pena de nulidade.

A impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário mantido pelo Acórdão 12-73.180 da 14ª Turma da DRJ/RJO (fls. 4010/4034).

O Contribuinte tomou ciência do resultado do julgamento em 12/03/2015, conforme Aviso de Recebimento – AR às folhas 4038/4039, em 13/04/2015, conforme Termo de Solicitação de Juntada (fl. 4199), apresentou Recurso Voluntário (fls. 4201/4248).

Em seu recurso, o Contribuinte repete as alegações apresentadas na impugnação, porém, reforça argumentos em relação às seguintes questões:

#### Remuneração de diretores cedidos pela Petrobras

- Os valores indicados na DIRF da Petrobras são valores de verbas não sujeitas às contribuições previdenciárias (PLR, por exemplo) e os valores indicados na DIRF da TBG se referem justamente ao salário único dos diretores, tal como exposto acima, sobre os quais as contribuições previdenciárias já foram devidamente pagas pela Petrobras.
- Explica-se. Os valores retidos na fonte pela Petrobras se referem a pagamento de verbas com natureza distinta de remuneração, mas cujo pagamento lhe compete por ser a empregadora de tais funcionários. Nesse sentido, os valores que constam na DIRF da Petrobras envolvem o pagamento de participação nos lucros e resultados, o pagamento de um bônus pela repactuação com o plano de previdência privada da PETROS e de outras verbas menores que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.
- Apresenta exemplo onde aduz que analisando os contracheques da Petrobras relativos a esses funcionários é possível identificar o pagamento da PLR e demais verbas, os quais somados totalizam exatamente o valor declarado na DIRF pela Petrobras e na declaração de Informe de Rendimentos de cada funcionário emitida pela Petrobras.
- O Contribuinte reafirma que tais diretores não receberam vencimentos cumulativamente e que os recolhimentos das contribuições foram realizados pela real empregadora dos diretores, a Petrobras.
- Considera que o Fisco com seus amplos poderes de fiscalização poderia ter solicitado todo e qualquer documento necessário para verificar o salário recebido pelos diretores, mas não buscou confirmar sua suspeita com maiores elementos para provar a existência de eventual pagamento de

remuneração sem o respectivo pagamento de contribuições previdenciárias e, com isso, fundamentar o lançamento. Preferiu utilizar apenas as singelas diferenças encontradas, meros erros formais para tirar a sua equivocada conclusão.

#### Abono salarial

- Não há que se cogitar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os abonos pagos, pois a jurisprudência e a própria d. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional reconhecem que, em razão de sua origem decorrente de acordos coletivos de trabalho, tais verbas estão desvinculadas do salário e atendem a regulamentação da Lei nº 8.212/1991 e do Decreto nº 3.048/1999 para não incidência das contribuições.
- Isto porque, a TBG, como empresa à época recém-criada e integrante do Sistema Petrobras, estava vinculada à Petrobras. Desse modo, tendo em vista que no ano de 2007, a Petrobras firmou com o sindicato um acordo coletivo de trabalho prevendo o pagamento de um abono, denominado “Gratificação Contingente”, a seus funcionários, o mesmo foi adotado pela TBG para com os seus funcionários.
- Assim, de acordo com o Acordo Coletivo de Trabalho, firmado em 2007 pela Petrobras e pelos sindicatos representativos da categoria profissional dos trabalhadores na indústria da refinação e destilação do petróleo (Doc. 09 – acordo coletivo Petrobras 2007), tal verba seria paga a todos os funcionários, importando em um pagamento único anual, sem qualquer vínculo com a salário, tal como descrito pela Cláusula Quarta.
- Desse modo, verifica-se a total inconsistência da tese fazendária, eis que sobre o pagamento deste abono não incide contribuição previdenciária, como, aliás, reconhece a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, amparada em sólida jurisprudência de Tribunais Superiores.
- De acordo com o Parecer PGFN/CRJ/nº 2114/2011, a d. PGFN entende ser incabível a manutenção de ações judiciais contrárias ao entendimento, sedimentando em ambas as Turmas do e. Superior Tribunal de Justiça, de que o abono único, disposto em Acordo/Convenção Coletiva de Trabalho, quando desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não é passível de incidência de contribuição previdenciária.
- Desse modo, além do Decreto ter extrapolado o texto legal que objetivava regulamentar, o que, por si só, já seria um forte argumento para afastar qualquer cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre abonos dessa natureza, reforça a tese da Recorrente o referido Parecer da d. PGFN, que reconhece a insubsistência dos lançamentos sobre tais verbas,

aconselhando, inclusive, que não se constituam novos créditos tributários sobre este assunto.

#### Rubricas Diversas – Demais diferenças salariais

- Para esclarecer mais a situação sobre a qual o i. Auditor-Fiscal não conseguiu visualizar o correto pagamento das contribuições previdenciárias, a Recorrente apresenta o documento em anexo (Doc. 10 – diferenças retroativas 2006), nas quais foram listadas todas as rubricas pagas aos seus funcionários no ano de 2006.
- Para exemplificar, utilizando-se dos mesmos funcionários que a Recorrente vem apresentando desde a fase fiscalizatória (Flavia da Silva Canellas, Flavio Souto Maior Henrique e Gabriel de Araujo Lessa), verifica-se que para a rubrica 2001, foram apurados os seguintes valores:

	<b>Flávia da Silva Canellas</b>	<b>Flávio Souto Maior Henrique</b>	<b>Gabriel de Araujo Lessa</b>
Set/06	114,63	173,08	298,15
Out/06	149,52	173,08	298,15
Nov/06	149,52	173,08	298,15
Dez/06	149,52	173,08	298,15
TOTAL (R\$)	563,19	692,32	1.192,60

- Somando-se os valores de cada rubrica apontada, para cada funcionário, o resultado apurado foi informado na folha de pagamento da TBG em janeiro/2007, na corresponde rubrica (Doc. 11 – RE/folha de pagamento TBG), tal como extrato abaixo:

```

FLAVIA DA SILVA CANELLAS
DATA DE ADMISSAO      :      08/09/2006
TOTAL DE EVENTOS      :      62

  1 SAL.BASE MENSAL          31,00      200,00      2.928,52
2001 DIF SAL.BASE MENSAL          563,19 ←
2500 DIF 13º SALARIO              49,84

FLAVIO SOUTO MAIOR HENRIQUE
DATA DE ADMISSAO      :      01/09/2006
TOTAL DE EVENTOS      :      56

  1 SAL.BASE MENSAL          31,00      200,00      3.396,08
2001 DIF SAL.BASE MENSAL          692,32 ←
2500 DIF 13º SALARIO              57,70

GABRIEL DE ARAUJO LESSA
DATA DE ADMISSAO      :      01/09/2006
TOTAL DE EVENTOS      :      57

  1 SAL.BASE MENSAL          31,00      200,00      5.846,15
2001 DIF SAL.BASE MENSAL          1.192,60 ←
2500 DIF 13º SALARIO              99,39

```

- Paralelamente, também em janeiro/2007, a Recorrente apresentou a GFIP retificadora para cada um dos meses de 2006 em que ocorreu o pagamento

de tais rubricas (Doc. 12 – GFIP retificadoras) informando cada um dos valores apurados naquele mês e efetuando o respectivo pagamento das contribuições previdenciárias, inclusive com o pagamento de multa e juros, já que em atraso (Doc. 13 – GPS GFIP Atraso – comprovante pagamento).

- Assim, veja-se, por exemplo, que para os mesmos funcionários, em cada um dos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro de 2006, os valores foram declarados individualmente, com o posterior pagamento das contribuições previdenciárias, conforme extratos abaixo:

EMPRESA: TBG TRANSP BRAS GAS BOLIVIA BRASIL S A COMP: 09/2006 COD REC:115 COD GPS: 2100				EMPRESA: TBG TRANSP BRAS GAS BOLIVIA BRASIL S A COMP: 10/2006 COD REC:115 COD GPS: 2100			
TOMADOR/OBRA:				TOMADOR/OBRA:			
REM SEM 13º SAL	REM 13º SAL	BASE	BASE	REM SEM 13º SAL	REM 13º SAL	BASE	BASE
ARMANDO DE VILHENA MACHADO FILHO	357,91	0,00		ARMANDO DE VILHENA MACHADO FILHO	357,91	0,00	
CRISTIANI DE SOUZA ELIAS	173,08	0,00		CRISTIANI DE SOUZA ELIAS	173,08	0,00	
ERICK PORTELA PETTENDORFER	736,87	0,00		ERICK PORTELA PETTENDORFER	736,87	0,00	
FLAVIA DA SILVA CANELLAS	114,63	0,00		FLAVIA DA SILVA CANELLAS	149,52	0,00	
FLAVIO SOUTO MAIOR HENRIQUE	173,08	0,00		FLAVIO SOUTO MAIOR HENRIQUE	173,08	0,00	
GABRIEL DE ARAUJO LESSA	298,15	0,00		GABRIEL DE ARAUJO LESSA	298,15	0,00	
EMPRESA: TBG TRANSP BRAS GAS BOLIVIA BRASIL S A COMP: 11/2006 COD REC:115 COD GPS: 2100				EMPRESA: TBG TRANSP BRAS GAS BOLIVIA BRASIL S A COMP: 12/2006 COD REC:115 COD GPS: 2100			
TOMADOR/OBRA:				TOMADOR/OBRA:			
REM SEM 13º SAL	REM 13º SAL	BASE C	BASE C	REM SEM 13º SAL	REM 13º SAL	BASE C	BASE C
ARMANDO DE VILHENA MACHADO FILHO	357,91	0,00		FLAVIA DA SILVA CANELLAS	149,52	49,84	
ARTUR LILLINGTON HALSTER	543,87	0,00		FLAVIO RAPHAEL BARCELLOS	195,85	32,64	
CECILIA PADILHA DA MOTTA MENDES	333,35	0,00		FLAVIO SOUTO MAIOR HENRIQUE	173,08	57,70	
CRISTIANI DE SOUZA ELIAS	173,08	0,00		GABRIEL DE ARAUJO LESSA	298,15	99,39	
ERICK PORTELA PETTENDORFER	736,87	0,00					
FLAVIA DA SILVA CANELLAS	149,52	0,00					
FLAVIO RAPHAEL BARCELLOS	163,21	0,00					
FLAVIO SOUTO MAIOR HENRIQUE	173,08	0,00					
GABRIEL DE ARAUJO LESSA	298,15	0,00					

- Em outras palavras, foi informado na folha de pagamento da TBG em janeiro/2007, sob cada rubrica, o valor total das ocorrências nos meses de 2006. Contudo, cada valor individual foi inserido nas GFIP dos meses de 2006 em que eles ocorreram por meio de uma GFIP retificadora. Quanto ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais rubricas, este foi efetuado após a apresentação dessas GFIP retificadoras, em janeiro/2007, porém vinculados a cada vencimento ocorrido no ano de 2006.
- Por esse motivo, por haver pagamentos de diferenças efetuados em janeiro/2007 e pagamentos de contribuições previdenciárias em atraso em janeiro/2007, mas com vencimento no respectivo período de 2006, o i.

Auditor-Fiscal talvez tenha equivocadamente entendido que não haviam sido pagas as contribuições previdenciárias, o que não é verdade, vide as guias de pagamento acostadas como Doc. XX – GPS RE Atraso – comprovante pagamento.

- Destaque-se que os exemplos acima, embora se refiram a apenas 3 (três) funcionários e em relação a uma rubrica, apenas exemplificam a situação incompreendida pelo i. Auditor-Fiscal, quando no lançamento, e pela i. autoridade julgadora, quando preferiu a r. decisão recorrida, sintetizando o que ocorreu com todas as demais rubricas objeto do lançamento e com todos os demais funcionários da Recorrente.
- Desse modo, resta demonstrado que as contribuições previdenciárias incidentes sobre essas rubricas foram efetivamente pagas, de modo que não caberia o lançamento efetuado pelo i. Auditor.

O Contribuinte ainda apresenta argumentação no sentido de que os pagamentos efetuados a título de PLR observaram os ditames da Lei nº 10.101/2000.

Tais argumentações não serão transcritas eis que se trata de matéria não impugnada, já que o Contribuinte, na impugnação, expressamente informou que não discordaria do lançamento no que tange às contribuições lançadas sobre os valores pagos a título de PLR e reembolso de despesas médicas.

Ao final, requer, caso o que tenha sido exposto não seja suficiente para o cancelamento dos Autos de Infração, que o julgamento seja convertido em diligência, para que sejam sanadas todas as dúvidas quanto à comprovação dos pagamentos realizados pelo exame de todas as provas já constantes dos autos.

É o Relatório

## VOTO

Conselheiro Sheila Aires Cartaxo Gomes, Relatora

### **Conhecimento**

O recurso é tempestivo, porém deixo de conhecer as argumentações que se referem ao pagamento de PLR, eis que se trata de matéria não impugnada, já que o Contribuinte expressamente informou que deixaria de questionar o lançamento nesse particular, conforme se verifica no seguinte trecho extraído da impugnação.

54. Como forma de demonstrar a boa-fé da Impugnante, a mesma desde já, informa que não impugnará os lançamentos referentes aos tópicos 54.2. e 54.7. acima apontados, que correspondem às contribuições referentes ao PLR e aos reembolsos de despesas médicas.

### Preliminares

Relativamente às alegações de nulidade dos autos de infração e inconstitucionalidade/ilegalidade do Decreto nº 3.048/1999 no que se refere ao abono salarial, verifica-se que tais questões foram apresentadas na impugnação e tratadas no acórdão recorrido com propriedade. Portanto, tendo em vista o que dispõe o art. 114, § 12, inciso I, do Anexo do RICARF, aprovado pela Portaria MF Nº 1.634 de 2023, adoto, como razões de decidir, os fundamentos da decisão de primeira instância, com os quais estou de pleno acordo:

#### PRELIMINARES

Da alegação de inconstitucionalidade

10. A Constituição da República, ao estabelecer as fontes de custeio para o Sistema de Seguridade Social, instituiu contribuições sociais, quais sejam:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (...).

11. Tanto a norma maior, quanto a legislação previdenciária infraconstitucional, ao definirem a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, utilizaram um critério amplo, pois entenderam como remuneração todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, durante o mês, aos segurados que lhe prestem serviços, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades:

Lei nº 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)

...

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

12. Quando o legislador entendeu que determinada verba salarial devesse, por várias razões (interesse social, razões políticas etc), ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias, ele expressamente, por meio de lei, assim o fez, como nas hipóteses do parágrafo 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, cc. parágrafo 9º do art. 214 do Decreto 3.048/1999. Como fica claro, a não integração de uma rubrica qualquer ao salário de contribuição, por ser exceção, deve ser expressa e nunca presumida.

13. A impugnante defende que a alínea “j” do § 9º do art. 214 do Decreto 3.048/1999 constituiria evidente violação ao princípio da legalidade, insculpido no art. 5º, II da Constituição Federal; ao princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I da Constituição Federal; ao poder de direção superior da Administração (art. 84, IV da Constituição Federal); e ao princípio da separação dos poderes (art. 3º da Constituição Federal), já que o texto da Lei 8.212/1991 que tal dispositivo visaria regulamentar - a saber, o art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7 - não determina a necessidade de lei para desvinculação do Abono do conceito de salário. Assim sendo, a impugnante defende a não incidência de contribuições previdenciárias sobre valores de Abono Salarial.

13.1. Assim sendo, a presente questão restringe-se a ser aplicável ou não a redação exata da alínea “j” do § 9º do art. 214 do Decreto 3.048/1999:

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)

14. Ocorre que tanto a Fiscalização quanto o presente órgão de julgamento em primeira instância são vinculados aos ditames do RPS – Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999, não havendo como deixar de aplicar a legislação previdenciária, nos termos em que está redigida e ainda é vigente.

15. De fato, a jurisprudência administrativa é absolutamente pacificada quanto à incompetência da autoridade administrativa afastar a aplicação de norma vigente a pretexto de vícios de ilegalidade ou inconstitucionalidades. Tanto é assim que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou a Súmula nº 2, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 2

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

16. Aliás, a este respeito, veja-se o comando do art. 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972, introduzido pela Lei nº 11.941, de 2009, verbis:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (...)

17. Desse modo, o dispositivo integrante da legislação cuja invalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada, surtirá efeitos enquanto vigente e será obrigatoriamente observado pela autoridade administrativa. Logo, os argumentos expendidos pela Impugnante são impertinentes à seara administrativa, devendo ser veiculadas, se assim desejar, ante à autoridade judiciária competente.

Da alegação de cerceamento de defesa

18. A impugnante protesta pela nulidade de todos os autos de infração sob análise, (a) por lhes faltar a descrição do fato gerador das contribuições lançadas, em afronta ao art. 10, III do Decreto 70.235/1972; (b) pelo cerceamento do direito de defesa da impugnante, causado pela não apreciação das informações prestadas e dos documentos apresentados pela empresa durante a Auditoria Fiscal, em descumprimento do art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal; (c) pela violação do princípio da busca da verdade material; e, ainda, (d) pelo desvio de poder ou finalidade. Tal entendimento não merece acolhida, como se verá a seguir.

19. É informado no Relatório Fiscal – REFISC que as contribuições lançadas nos Autos de Infração sob análise referem-se a diferenças de contribuições

informadas em folha de pagamento e GFIP; Participação dos Lucros e Resultados – PLR (em relação ao qual não foi feita a prova de enquadramento na Lei 10.101/2000); Abono Salarial (em relação ao qual não se fez prova de desvinculação do salário expressa em lei); Reembolso de Despesas Médicas (feito apenas aos dirigentes da empresa) e Diferenças de SAT/RAT , e, ainda, as diferenças abaixo reproduzidas:

2001 – diferença de salário base mensal trabalhado;

2011 - diferença de descanso semanal remunerado (DSR);

2019 - diferença de adicional de periculosidade;

2094 - diferença de gratificação especial de função;

2100 - diferença de gratificação de função;

2103 - diferença de gratificação de função especialista;

2104 - diferença de diferença de gratificação de função especialista;

2105 – diferença de diferença de remuneração global;

2106 – diferença de gratificação especial de função; 2500 – diferença de 13º salário;

2502 – diferença de médias de 13º salário.

19.1. A nomeação de rubricas acima, aliada ao fato de que os valores lançados foram apurados através do confronto entre as folhas de pagamento em formato digital MANAD que a empresa entregou à Fiscalização e as GFIP que a mesma informou ao sistema SEFIP, faz cair por terra a tese de cerceamento de defesa, pois não há como a autuada sustentar a alegação de desconhecimento dos motivos e fatos geradores desses lançamentos, ainda que deles discorde.

20. Por diversas vezes, no REFISC e no relatório de diligência, o Auditor Fiscal explica que se utilizou de arquivos digitais da folha de pagamento , conforme disposto no Manual Normativo de Arquivos Digitais – MANAD, aprovado pela IN MPS/SRP nº 12, de 20/06/2006, e que foram emitidos documentos intitulados Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, em que consta um código de identificação para cada arquivo digital, que é gerado por um programa denominado Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA, de forma a identificar de forma única os arquivos fornecidos, impedindo que, em sede de impugnação, os valores informados durante a Auditoria Fiscal venham a ser substituídos por outros valores, sem provas cabais da correção destes últimos e não dos primeiros, apenas para atender à conveniência da defesa.

20.1. Às fls. 220/224, no Relatório de Resumo da Validação de Arquivo, constam todos os códigos de identificação gerados pelo sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais – SVA vinculados aos documentos entregues durante a Auditoria pela empresa fiscalizada e que foram considerados pela Auditor Fiscal para efetuar os lançamentos.

20.2. Assim sendo, a impugnante não pode alegar desconhecimento da fonte de dados utilizados pelo Auditor Fiscal, sendo ônus da defesa indicar, com provas, se há dados transcritos nos Anexos ao REFISC que não correspondem aos documentos apresentados durante a Auditoria. No silêncio, prevalecem os dados informados nos referidos Anexos, entendidos como transcrições fiéis das informações presentes nos citados documentos.

21. Os presentes Autos de Infração, portanto, foram lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante o disposto no artigo 37, caput da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, e no art. 243 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, a seguir transcritos, sendo formulada de modo que a autuada tivesse pleno conhecimento de seu conteúdo, para que pudesse exercer seu direito à ampla defesa.

Lei 8.212/1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas (...)

RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999

Art. 243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

(...)

22. Houve, no caso, a discriminação clara e precisa dos fatos geradores das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme se pode verificar no Relatório Fiscal, parte integrante dos Autos de Infração sob análise, não prosperando a alegação da Impugnante de que houve cerceamento de defesa.

23. Os anexos ao Relatório Fiscal servem para melhor esclarecer a Autuada sobre os fatos geradores apurados, o período, e os valores lançados nos presentes créditos tributários, demonstrando não ser procedente a alegação de que a impugnante não tem como entender os lançamentos, por faltarem aos autos os documentos em formato digital MANAD e por não terem sido transcritas as informações utilizadas pelo Fisco para apontar as diferenças apuradas.

24. De forma a testar se é possível, com o que consta nos autos, entender os lançamentos, passei à análise das planilhas denominadas pela Fiscalização como Anexos 1, 2 e 3.

24.1. Verifiquei, no Anexo 1, vide fls. 91/141, que foram transcritos pelo Auditor Fiscal, na coluna “Rem. FP”, dentre outros, por nome de segurado e competência, os valores que a empresa informou em suas folhas de pagamento em formato digital MANAD; assim como constam, nas colunas “Rem. GFIP” e “Seg. GFIP”, os valores de remuneração normal e de contribuição da parte de segurados informados em GFIP pela empresa. Assim sendo, torna-se cristalino o método de apuração de diferenças entre tais valores, cujo resultado consta na coluna “FP-GFIP”.

24.1.1. Há também, no Anexo 1, colunas com os demais valores “extras”, de rubricas que a empresa não informou em GFIP e, portanto, não tributou: PLR, Abono Salarial, e as rubricas 2001 – diferença de salário base mensal trabalhado; 2011 - diferença de descanso semanal remunerado (DSR); 2019 - diferença de adicional de periculosidade; 2094 -diferença de gratificação especial de função; 2100 - diferença de gratificação de função; 2103 -diferença de gratificação de função especialista; 2104 - diferença de diferença de gratificação de função especialista; 2105 – diferença de diferença de remuneração global; 2106 – diferença de gratificação especial de função; 2500 – diferença de 13º salário e 2502 – diferença de médias de 13º salário.

24.1.2. Todos esses valores extras não informados em GFIP são somados na coluna “Soma Rem. Não Decl. GFIP”, havendo ainda a coluna “Contr. Seg. Não Decl.”, que informa o valor de contribuição da parte desses segurados que o Auditor Fiscal calculou e lançou no AIOP DEBCAD 37.317.096-3, observando-se que tais valores obedeceram ao limite máximo de contribuição (ou seja, como consta no REFISC e eu pessoalmente conferi, nos casos em que a empresa informou em GFIP o valor máximo de contribuição, nada foi lançado; já nos casos em que o valor informado em GFIP foi inferior ao máximo, o lançamento restringiu-se à diferença do já informado, de forma a atender ao limite de contribuição. Foram também aplicadas as alíquotas cabíveis segundo cada faixa salarial).

24.2. No Anexo 2, vide fls. 142/143, constam, dentre outros, segundo o nome dos Diretores, segurados não empregados (contribuintes individuais), por competência, (1) os valores de remuneração normal que a empresa informou em suas folhas de pagamento em formato digital MANAD, os quais não foram levados a GFIP, além dos valores de (2) Reembolso de Despesas Médicas (pagos apenas a esses diretores, mas não aos demais segurados) e (3) de Abono Salarial não desvinculado do salário por força de lei. No Anexo 2, há a coluna “Rem. Total Não Decl. GFIP”, com o somatório dos valores já referidos; sendo, por fim, que a última coluna, denominada “Contr. Seg. Não Decl.”, informa o valor de contribuição da parte desses segurados que o Auditor Fiscal calculou e lançou no

AIOP DEBCAD 37.317.096-3, observando-se que tais valores obedeceram ao limite máximo de contribuição (ou seja, como consta no REFISC e eu pessoalmente conferi, nos casos em que a empresa informou em GFIP o valor máximo de contribuição, nada foi lançado; já nos casos em que o valor informado em GFIP foi inferior ao máximo, o lançamento restringiu-se à diferença do já informado, de forma a atender ao limite de contribuição. Foram também aplicadas as alíquotas cabíveis segundo cada faixa salarial).

24.3. No Anexo 3, é informado, dentre outros, por nome de cada segurado empregado e por competência (01 a 05/2007), a remuneração informada em GFIP pela empresa e o valor calculado pelo Auditor Fiscal de diferença de 2% de SAT/RAT.

25. Destaco que o relatório “FLD – Fundamentos Legais do Débito” contém a indicação detalhada de todos os dispositivos legais aplicados no presente lançamento, discriminados por período. No FLD há apontamento individualizado dos artigos, incisos e alíneas, com referência ao diploma legal e regulamentar que os contêm. Os dispositivos legais indicados são aplicáveis ao caso concreto verificado pela fiscalização.

26. Portanto, o REFISC, seus anexos e os relatórios que integram os lançamentos, dentre os quais os relatórios “FLD – Fundamentos Legais do Débito”, propiciam o pleno exercício do direito do contraditório e da ampla defesa constitucionalmente assegurado aos litigantes em processo administrativo.

27. Ademais, os termos da defesa apresentada demonstram que a autuada tem pleno conhecimento das origens do crédito previdenciário ora exigido. Cabe ressaltar que foi dada oportunidade à empresa, por duas vezes, para a mesma apresentar defesa e se manifestar nos autos, tendo ela, então, se pronunciado às fls. 258/289 (contra o DEBCAD 37.317.095-5), 1432/1463 (contra o DEBCAD 37.317.096-3) e 2610/2641 (contra o DEBCAD 37.317.097-1) e fls. 3864/3883 (aditivos apresentados em resposta ao resultado da diligência fiscal), devendo ser afastada, assim, qualquer alegação de cerceamento de defesa.

28. Observo, no que concerne à alegação de cerceamento do direito de defesa da impugnante, decorrente da não apreciação das informações prestadas e dos documentos apresentados pela empresa durante a Auditoria Fiscal, que o direito ao contraditório e à ampla defesa refere-se ao processo administrativo e, enquanto não efetuado o lançamento, o que se tem é fiscalização, procedimento.

29. Na atividade administrativa fiscal é visível a distinção entre processo e procedimento. Em geral, o procedimento precede o processo. Na atividade fiscal, o procedimento vai desde a fiscalização até a formalização do ato administrativo de lançamento ou de aplicação de penalidade. **O processo só terá início com a resistência formal do contribuinte por meio da entrega de sua impugnação no prazo legalmente fixado.** Enquanto não instaurado o litígio, a empresa não é litigante e, portanto, não há que se falar em contraditório ou ampla defesa, já que inexistente qualquer pretensão fiscal exigida.

30. A Constituição Federal garante, em seu art. 5º, Inc. LV: “aos **litigantes, em processo judicial ou administrativo**, e aos **acusados** em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

30.1. Ocorre, porém, que a posição daquele que está submetido à ação fiscal não é a de litigante nem a de acusado, mas, simplesmente, a de investigado. Só após a formalização da exigência, é que o sujeito passivo terá direito, propriamente, ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

31. O Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, associa o termo procedimento fiscal à atividade administrativa realizada na **fase pré-litigiosa** do processo de determinação e exigência do crédito tributário. É na fase pré-litigiosa que a autoridade fiscal procede a investigações: colhe depoimentos, analisa declarações, examina documentos e livros, reúne elementos de prova capazes de dar sustentação a uma eventual acusação que venha a ser formulada contra o sujeito passivo. Nessa fase, é a autoridade fiscal quem elege as provas que entende são suficientes ao lançamento. A análise da força de tais provas, em caso de instauração do litígio, só mais tarde será examinada pelo órgão de julgamento, como ora se faz.

32. Por oportuno, vale lembrar os ensinamentos do renomado Hugo de Brito no que concerne ao contraditório e à ampla defesa, in Mandado de Segurança em Matéria Tributária, Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 304:

“Os conceitos de contraditório, e de ampla defesa, são interligados, até porque o contraditório é, de certa forma, um meio, ou um instrumento inerente à ampla defesa”.

Por contraditório entende-se a garantia de que nenhuma decisão ocorrerá, sem a manifestação dos que são parte no conflito. No processo administrativo fiscal, a garantia do contraditório quer dizer que o contribuinte tem direito de manifestar-se sobre toda e qualquer afirmação dos agentes do fisco, antes da decisão. E também, que os agentes do fisco devem ser ouvidos sobre a defesa oferecida pelo contribuinte.

(...)

A ampla defesa quer dizer que o contribuinte não pode ter contra ele constituído um crédito tributário sem que lhe seja assegurada oportunidade para demonstrar que o mesmo é indevido.”

33. Como exposto, não houve qualquer desrespeito aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, uma vez que na etapa fiscalizatória, pré-litigiosa, tais princípios não são aplicáveis.

## Mérito

### Pagamentos a diretores cedidos pela Petrobrás

O Contribuinte argumenta que os diretores são funcionários da PETROBRAS e cedidos para a GASPETRO, acionista majoritária da TBG, a qual faz a cessão para a TBG. Assim, nesta cessão, é a PETROBRAS que recolhe as contribuições previdenciárias sobre o salário, não havendo que se falar em existência de fato gerador com relação à TBG, sendo qualquer tentativa de cobrança de contribuições previdenciárias na hipótese bis in idem tributário ou, ainda, uma arbitrária tentativa de cobrança de obrigação principal em decorrência de mero erro formal.

Alega que mesmo após os esclarecimentos do Contribuinte, nos quais ficou demonstrado que não se tratava de recebimento cumulativo de remuneração, a decisão recorrida manteve o lançamento das contribuições sobre a remuneração paga a esses diretores, pois entendeu ser “infundada a alegação de que os valores constantes nas folhas de pagamento apresentadas pela TBG e aqueles informados nas GFIP da Petrobras não foram recebidos pelos referidos segurados de forma cumulativa.

Esclarece que a rápida e superficial análise empreendida pela autoridade julgadora dos valores informados na DIRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte da TBG e da Petrobras, em verdade, apenas vem confundir ainda mais a situação, tendo em conta que, muito embora a base de cálculo do IRPF não possa ser confundida necessariamente com a base de cálculo das contribuições previdenciárias, a decisão recorrida tratou tais realidades jurídicas distintas da mesma.

Afirma que a fiscalização partiu da premissa equivocada de que os diretores haviam recebido remuneração sujeita às contribuições previdenciárias, tanto da Petrobras quanto da TBG, o que não seria verdade, porque os valores indicados na DIRF da Petrobras são valores de verbas não sujeitas às contribuições previdenciárias (PLR, por exemplo) e os valores indicados na DIRF da TBG se referem justamente ao salário único dos diretores, tal como exposto acima, sobre os quais as contribuições previdenciárias já foram devidamente pagas pela Petrobrás.

Entende que apesar de ter amplos poderes de fiscalização, podendo solicitar todo e qualquer documento necessário para verificar o salário recebido por tais funcionários, o Fisco não buscou confirmar sua suspeita com maiores elementos para provar a existência de eventual pagamento de remuneração sem o respectivo pagamento de contribuições previdenciárias e, com isso, fundamentar o lançamento. Preferiu utilizar apenas as singelas diferenças encontradas, meros erros formais, repita-se, para tirar a sua equivocada conclusão.

Pois bem.

Nota-se que o Contribuinte tenta responsabilizar a auditoria fiscal ao argumento de que teria poderes para apurar o que o Contribuinte alega que teria ocorrido para justificar o fato de que houve pagamentos a diretores informados pela própria empresa e que não foram declarados em GFIP.

Cumpre rechaçar tais argumentações.

Observamos do Relatório Fiscal que o Contribuinte deixou de prestar esclarecimentos várias das vezes em que foi intimado para tanto.

De acordo com suas alegações, optou por realizar procedimento equivocado ao efetuar o pagamento das remunerações desses diretores sem declará-los em GFIP e, conseqüentemente, sem recolher as contribuições previdenciárias devidas sobre essas remunerações.

Alega que a empresa cedente desses diretores, a Petrobrás, é que teria efetuado o recolhimento das contribuições, porém, não comprova se a Petrobras efetuou recolhimentos sobre os valores pagos pelo Contribuinte ou valores pagos por ela mesma.

Entende que não houve boa vontade de a auditoria fiscal apurar a veracidade de suas alegações, porém, não considera que a empresa submetida à auditoria não foi a Petrobrás, mas o Recorrente e em seus documentos é que deveria haver provas de suas alegações.

Assevere-se que o Contribuinte juntou cerca de três mil e quinhentas folhas de documentos na impugnação, o que levou à conversão do julgamento de primeira instância em diligência.

A auditoria fiscal, em cumprimento à diligência, rebateu os argumentos apresentados pelo Contribuinte e concluiu que os documentos juntados não se prestavam a desconstituir o lançamento, ainda que em parte. Tais informações serviram de base para a decisão de primeira instância, da qual transcrevo trechos a respeito do assunto:

#### Da Remuneração dos Diretores

54. Em respeito ao Princípio da Verdade Material, visando impedir a eventual injustiça de cobrar da empresa autuada contribuições sobre valores de remuneração que ela alegou não ter pago, caso se verificasse a verdade de tal alegação, informo que consultei, no sistema da Secretaria da Receita Federal do Brasil, as informações prestadas em DIRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte, documento que foi solicitado à autuada durante a Auditoria Fiscal, como consta às fls. 171 e 184.

54.1. Como resultado dessa consulta, constatei que, relativamente aos quatro diretores Antônio Cláudio Pereira da Silva, Richard Olm, Antônio Sérgio de Cajueiro Costa e Ricardo Salomão foram informados, nas últimas DIRF retificadoras aceitas para o anocalendarário 2007, os seguintes valores recebidos no código de receita 0561 – rendimentos do trabalho assalariado, das empresas PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRÁS e TRANSPORTADORA BRASILEIRA GASODUTO BOLIVIA-BRASIL S/A (deixo de apresentar valores porventura recebidos de outras empresas não citadas nos autos e de remunerações recebidas em outros códigos ):

**ANTONIO CLAUDIO PEREIRA DA SILVA:**

<b>FONTE PAGADORA</b>	<b>VALOR RECEBIDO (R\$)</b>
CNPJ 33.000.167/0001-01-PETROLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS	115.551,23
CNPJ 01.891.441/0001-93- TRANSPORTADORA BRASILEIRA GASODUTO BOLIVIA-BRASIL S/A	397.200,86

**RICHARD OLM:**

<b>FONTE PAGADORA</b>	<b>VALOR RECEBIDO (R\$)</b>
CNPJ 33.000.167/0001-01-PETROLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS	119.125,97
CNPJ 01.891.441/0001-93- TRANSPORTADORA BRASILEIRA GASODUTO BOLIVIA-BRASIL S/A	400.566,28

**ANTONIO SERGIO DE CAJUEIRO COSTA:**

<b>FONTE PAGADORA</b>	<b>VALOR RECEBIDO (R\$)</b>
CNPJ 33.000.167/0001-01-PETROLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS	108.627,41
CNPJ 01.891.441/0001-93- TRANSPORTADORA BRASILEIRA GASODUTO BOLIVIA-BRASIL S/A	395.574,61

**RICARDO SALOMÃO:**

<b>FONTE PAGADORA</b>	<b>VALOR RECEBIDO (R\$)</b>
CNPJ 33.000.167/0001-01-PETROLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS	114.082,27
CNPJ 01.891.441/0001-93- TRANSPORTADORA BRASILEIRA GASODUTO BOLIVIA-BRASIL S/A	476.760,40

54.2. Como se verifica acima, os valores pagos pela TBG variam de mais de 3 vezes a mais de 4 vezes aqueles pagos pela PETROBRÁS.

55. Assim sendo:

55.1. Verifica-se infundada a alegação de que os valores constantes nas folhas de pagamento apresentadas pela TBG e aqueles informados nas GFIP da PETROBRÁS não foram recebidos pelos referidos segurados de forma cumulativa.

55.2. Não é possível defender a tese de que as divergências de remuneração apontadas entre folha e GFIP deveriam ser consideradas mero erro formal, pois acima ficou comprovado que tais divergências constituem um fato concreto.

56. Mantenho, portanto, as contribuições lançadas sobre a remuneração paga aos referidos contribuintes individuais.

A meu ver, o acórdão recorrido não merece reforma nessa questão.

O Contribuinte alega que os valores constantes na DIRF não necessariamente comporiam a base de cálculo das contribuições previdenciárias e que os valores constantes na DIRF da Petrobras seriam referentes a verbas isentas de contribuições previdenciárias, como PLR.

Não é possível aceitar tal alegação para fins de desconstituir o lançamento. Veja-se que o Contribuinte pretende ver desconstituído o lançamento apresentado argumentos que envolvem empresa diversa.

Ora, como já dito, não é a Petrobras a empresa atuada, logo, tais alegações só poderiam ser verificadas em ação fiscal desenvolvida na Petrobras, sendo insuficientes as cópias de documentos juntados pelo Contribuinte.

Quanto ao pedido de que o julgamento seja convertido em diligência, cabe dizer que o Contribuinte praticamente junta no recurso a mesma documentação já juntada na impugnação e que já foi submetida à análise da auditoria fiscal.

Se naquela oportunidade, a auditoria fiscal não observou elementos que comprovassem as alegações apresentadas, não faz sentido solicitar nova diligência nesse sentido.

Portanto, o lançamento deve prevalecer quanto à essa matéria.

#### **Abono Salarial**

O Contribuinte ataca a legalidade do Decreto nº 3.048/1999, no que tange ao abono salarial, porém, argumenta ainda que não há que se cogitar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os abonos pagos, pois a jurisprudência e a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional reconhecem que, em razão de sua origem decorrente de acordos coletivos de trabalho, tais verbas estão desvinculadas do salário e atendem a regulamentação da Lei nº 8.212/1991 e do Decreto nº 3.048/1999 para não incidência das contribuições.

Argumenta que a TBG, como empresa à época recém-criada e integrante do Sistema Petrobras, estava vinculada à Petrobras. Desse modo, tendo em vista que no ano de 2007, a Petrobras firmou com o sindicato um acordo coletivo de trabalho prevendo o pagamento de um abono, denominado “Gratificação Contingente”, a seus funcionários, o mesmo foi adotado pela TBG para com os seus funcionários.

Assim, de acordo com o Acordo Coletivo de Trabalho, firmado em 2007 pela Petrobras e pelos sindicatos representativos da categoria profissional dos trabalhadores na indústria da refinação e destilação do petróleo, tal verba seria paga a todos os funcionários, importando em um pagamento único anual, sem qualquer vínculo com a salário, tal como descrito pela Cláusula Quarta que instituiu a chamada Gratificação Contingente

Menciona o Parecer PGFN/CRJ/nº 2114/2011, segundo o qual a PGFN entende ser incabível a manutenção de ações judiciais contrárias ao entendimento, sedimentando em ambas as Turmas do e. Superior Tribunal de Justiça, de que o abono único, disposto em Acordo/Convenção Coletiva de Trabalho, quando desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não é passível de incidência de contribuição previdenciária.

Sem razão o Contribuinte.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls 54/255), ao observar o pagamento dos abonos, a auditoria fiscal solicitou a apresentação dos documentos que teriam amparado tal pagamento e o Contribuinte nada apresentou, conforme se verifica no seguinte trecho:

#### **10) DO LEVANTAMENTO “F3 – ABONO SALARIAL”**

10.1) Os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas nos **Autos de Infração debcad Nºs 37.317.095-5 e 37.317.097-1** no levantamento F3 ocorreram com o pagamento de Abono Salarial a segurados empregados da empresa.

10.2) Estes valores foram obtidos a partir da rubrica “111 – Abono Salarial” das folhas de pagamentos em formato digital MANAD.

10.3) A empresa não considerou tais valores como base de cálculo de contribuições previdenciárias.

10.4) Foi solicitado à empresa: “Explicação para o fato da empresa não ter considerado aos segurados na rubrica “111 – Abono Salarial” da folha de pagamentos como base de cálculo para incidência de contribuições previdenciárias”, através do Termo de Intimação Fiscal (TIF) Nº 09, datado de 17/02/2011.

10.4.1) Entretanto, a empresa não apresentou tal explicação.

Na impugnação o Contribuinte alega que os abonos teriam sido pagos eventualmente, logo não poderiam integrar a base de cálculo. Veja-se:

90. Repita-se, mais uma vez, a natureza salarial de uma parcela supõe periodicidade, uniformidade e habitualidade no pagamento do referido título. Diante destas premissas, em não sendo remuneração, o abono evidentemente não pode ser considerado parte integrante do salário-de-contribuição, razão pela qual não constitui base de cálculo de contribuição previdenciária.

Em sua manifestação sobre o resultado da diligência, o Contribuinte aduz que o abono salarial teria sido pago como PLR de tal sorte que haveria lei a amparar esses pagamentos, no caso, a Lei nº 10.101/2000.

70. Ainda que os dois motivos acima não fossem suficientes para o afastamento da cobrança, mais um motivo haveria para tal. Se o d. Fiscal não tivesse ignorado as informações e documentos apresentados pela Impugnante, os próprios autos de infração lavrados poderiam ter sido evitados, diante da natureza de participação nos lucros e resultados das verbas em questão.

71. Como informado pela Impugnante em suas respostas aos Termos de Intimação Fiscal nº 09 e 11, acostados às fls. 326-441 e 442-475<sup>8</sup>, a rubrica referente ao abono salarial tem natureza de pagamento da participação nos lucros e resultados efetuado aos seus empregados, conforme abaixo:

“1. Os valores na rubrica ‘111 – Abono Salarial’ não foram considerados como base de cálculo para incidência de contribuições previdenciárias por terem sido decorrentes das negociações sindicais do ano de 2006. Em função disto, naquele ano se aplicou a esta rubrica a mesma metodologia aplicada a Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

2. Conforme arquivo anexo ACT de PLR 2006 (Anexo 1).

3. Conforme arquivo anexo DIT TBG/DSP/GEPE 10/2007 (Anexo 2).” (Resposta ao Termo nº 09/2011, fls. 441-442<sup>o</sup>)

“1. Tendo em vista que os valores da rubrica 112 foram pagos a título de PLR conforme DIT TBG/DSP/GEPE 10/2007 (Anexo 1) e ACT de PLR 2006 (Anexo 2), entendemos que não há incidência do INSS e, por esta razão, a rubrica não foi incluída na GFIP.

2. Os valores referentes a rubrica 111 – abono salarial – não foram incluídos na GFIP por terem sido decorrentes das negociações sindicais do ano de 2006, quando se aplicou a esta rubrica a mesma metodologia aplicada a Participação nos Lucros e Resultados (PLR).” (Resposta ao Termo nº 11/2011, fls. 328-329<sup>o</sup>)

72. E, como se sabe, nos termos do artigo 28, §9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/1991, e artigo 214, §9º, inciso X, do Decreto nº 3.048/1999, os valores referentes à participação nos lucros da empresa estão expressamente excluídos do salário de contribuição, quando pagos de acordo com a lei específica, não ficando, portanto, sujeitos às contribuições previdenciárias.

73. A lei específica a qual se referem tais dispositivos é a Lei nº 10.101/2000, que dispõe sobre a participação nos lucros ou resultados. Em seu artigo 2º fica determinado que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados mediante comissão paritária ou mediante convenção ou acordo coletivo (*caput* e incisos), cabendo às partes a adoção de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos (§1º).

74. No presente caso, tendo em vista que a Impugnante cumpre todos os requisitos legais para pagamento de PLR a seus funcionários, as verbas em questão não podem integrar o salário de contribuição, o que leva os Autos de Infração lavrados a cair por terra.

Finalmente, no recurso voluntário, o Contribuinte alega que o abono salarial foi pago de acordo com Acordo Coletivo de Trabalho firmado por outra empresa, a Petrobrás, no qual estava previsto o pagamento de uma Gratificação Contingente.

O Contribuinte invoca o Parecer PGFN/CRJ/ nº 1114/2011 para concluir que o abono salarial pago se enquadraria nas disposições do parecer.

Diante das constantes inovações trazidas a cada manifestação do Contribuinte, infere-se que o pagamento do abono salarial por ele efetuado aos empregados não teve amparo em nenhum documento.

A decisão de primeira instância corretamente afastou a alegação de que os abonos salariais pagos poderiam ser caracterizados com PLR e como tal estariam isentos de contribuição previdenciária.

Ocorre que mesmo que assim se considerasse, o abono salarial integraria o salário de contribuição eis que os valores pagos a título de PLR também foram desconsiderados como tal pela auditoria fiscal.

Não custa lembrar que o próprio Contribuinte optou por não impugnar o lançamento no que tange às contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de PLR.

Tampouco se pode aplicar o Parecer PGFN/CRJ/ nº 1114/2011.

Em primeiro lugar porque o ACT juntado pelo Contribuinte às folhas 4418/4462 se refere à empresa Petróleo Brasileiro – S.A. – PETROBRAS, não mencionando o Contribuinte ou qualquer outra empresa.

Em segundo lugar porque a CSRF adota posicionamento que não permite a ampliação interpretativa do Parecer PGFN/CRJ nº 2.114/2011 e do Ato Declaratório PGFN nº 16/2011 para abranger acordo Coletivo do Trabalho (além da Convenção Coletiva de Trabalho, prevista nos citados atos administrativos). Verifique-se na transcrição do Acórdão CSRF 9202-008.605, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo:

**(...) Ademais, observa-se que o Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011, não seria aplicável ao presente caso também porque abrange apenas o abono único previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, o que não é o caso da verba ora tratada, que foi paga com base em Acordo Coletivo.**

**Nesse sentido, esclareça-se que o fato de a verba ora tratada estar prevista em Acordo Coletivo de Trabalho ou em Convenção Coletiva de Trabalho constitui diferença significativa na decisão do empregador, no sentido de conceder benefícios indiretos aos empregados.**

Com efeito, a Convenção Coletiva de Trabalho, que tem caráter normativo, representa a avença por meio da qual dois ou mais sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho (art. 611, do Decreto nº 5.452, de 1943). Já o Acordo Coletivo se dá entre empresa e sindicato de categoria profissional, ou seja, na Convenção Coletiva existe uma imposição às empresas para o pagamento do abono, obrigação essa que não pode ser descumprida. Já no caso do Acordo Coletivo, o que vale é o ato volitivo do empregador, que ao fim e ao cabo é quem decide acerca da concessão do benefício indireto ao empregado.

(...)

(Grifou-se.)

Pode-se concluir que o lançamento deve prevalecer no que tange às contribuições incidentes sobre o abono salarial pago.

#### **Das rubricas diversas - Demais diferenças salariais**

O Contribuinte argumenta que no que tange aos valores apontados sob diversas rubricas, a autoridade julgadora entendeu que “como a impugnante não apontou erros na transposição dos dados informados por ela mesma nos documentos indicados no Relatório de Resumo da Validação de Arquivo de fls. 220/224 para os Anexos ao REFISC, os quais foram considerados pelo Auditor Fiscal para efetuar os lançamentos, entendo que prevalecem as informações da diligência”.

Considera que caso tivessem sido consideradas as informações apresentadas pela empresa, as quais não foram consideradas pelo Auditor-Fiscal, restaria claro que todos os valores supostamente devidos já foram recolhidos, não havendo assim que se falar em lançamento de crédito tributário, quando este já se encontrava extinto pelo pagamento, na forma do artigo 156, inciso I, do CTN.

Segundo o Contribuinte, foi informado na folha de pagamento da TBG em janeiro/2007, valores de diferenças que deveriam ter sido pagas nos meses de 2006, haja vista que as Empresas do Sistema Petrobras alteraram os critérios de remuneração das funções gratificadas retroagindo estas alterações ao mês de setembro 2006.

Contudo, cada valor individual foi inserido nas GFIP dos meses de 2006 em que eles ocorreram por meio de uma GFIP retificadora. Quanto ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais rubricas, este foi efetuado após a apresentação dessas GFIP retificadoras, em janeiro/2007, porém vinculados a cada vencimento ocorrido no ano de 2006.

O Contribuinte afirma que não bastaria ao auditor fiscal afirmar que os valores apresentados nas planilhas não tiveram a incidência de INSS, deveria ter buscado, ao contrário, pautado pelo princípio da busca da verdade material, ao longo do processo fiscalizatório, compreender a realidade em que o contribuinte se encontra.

Mais uma vez, o Contribuinte tenta transferir para a auditoria fiscal o ônus de comprovar suas justificativas para as diferenças apuradas.

Não custa lembrar que o Contribuinte apresentou em sua impugnação, quantidade enorme de documentos, os quais foram analisados pela auditoria fiscal.

Nota-se que o lançamento ocorreu em razão de ter sido verificada divergência entre os valores constantes nas folhas de pagamento e aqueles verificados em GFIP.

Veja-se que tanto as folhas de pagamento como a GFIP são elaboradas pela empresa.

Ao tentar justificar as diferenças, argumenta que houve alteração nas remunerações em competências anteriores que teriam sido devidamente declaradas em GFIPs retificadoras e tido as contribuições incidentes recolhidas.

Assevere-se que mesmo com a quantidade de documentos juntados, não foi possível verificar a procedência das alegações do Contribuinte que, diga-se, mais uma vez tenta transferir à autoridade fiscal o ônus de demonstrar suas alegações para justificar seus procedimentos equivocados.

Nesse sentido, considero correta a análise efetuada pelo julgador de primeira instância, a qual transcrevo a seguir:

Dos pagamentos referentes às demais diferenças salariais

46. Conforme consta no subitem 11.5 do Relatório Fiscal – REFISC, vide fl. 66, também foram consideradas bases de cálculo as rubricas abaixo discriminadas, associando-as aos pertinentes levantamentos e períodos de lançamento:

Rubrica 2001 (Lev. F4) – diferença de salário base mensal trabalhado – período de lançamento: 01 a 08/2007;

Rubrica 2011 (Lev. F5) - diferença de descanso semanal remunerado (DSR) – período de lançamento: 01 a 10/2007;

Rubrica 2019 (Lev. F6) - diferença de adicional de periculosidade – período de lançamento: 01 a 08/2007;

Rubrica 2094 (Lev. F7) - diferença de gratificação especial de função – período de lançamento: 01 a 08/2007;

Rubrica 2100 (Lev. F8) - diferença de gratificação de função – período de lançamento: 01 a 08/2007;

Rubrica 2103 (Lev. F9) - diferença de gratificação de função especialista – período de lançamento: 01 a 09/2007;

Rubrica 2104 (Lev. E1) - diferença de diferença de gratificação de função especialista – período de lançamento: 01 a 09/2007;

Rubrica 2105 (Lev. E2) – diferença de diferença de remuneração global – período de lançamento: 01/2007;

Rubrica 2106 (Lev. E3) – diferença de gratificação especial de função – período de lançamento: 01 a 08/2007;

Rubrica 2500 (Lev. E4) – diferença de 13º salário – período de lançamento: 01 a 04/2007;

Rubrica 2502 (Lev. E5) – diferença de médias de 13º salário– período de lançamento: 01/2007.

47. Observa-se que todas as diferenças acima elencadas são tributáveis, uma vez que nenhuma delas está enquadrada nos termos do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, conforme regulamentado no § 9º do art. 214 do Decreto 3.048/1999.

48. Observo, ainda, que nenhuma delas refere-se tão somente aos meses de setembro/2007 em diante, o que seria esperado, caso decorressem tais diferenças da repercussão da alteração de critérios de remuneração promovida pela PETROBRÁS.

49. No Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 09, vide fls. 196/197, item 6, consta:

6) Diversas rubricas da folha de pagamento não foram consideradas pela empresa como base de cálculo de contribuições previdenciárias: rubricas 2001, 2006, 2009, 2011, 2017, 2019, 2022, 2026, 2069, 2070, 2094, 2095, 2097, 2098, 2099, 2100, 2103, 2104, 2105, 2106, 2500 e 2502 (estes valores estão discriminados na planilha Anexo 3). Entretanto, nas competências 10 e 12 de 2007, estas rubricas tiveram outras rubricas correspondentes, com os mesmos valores e nas mesmas competências, que tiveram incidência de contribuições previdenciárias: rubricas 42001, 42006, 42009, 42011, 42017, 42019, 42022, 42026, 42069, 42070, 42094, 42095, 42097, 42098, 42099, 42100, 42103, 42104, 42105 e 42106.

Para as rubricas 2001, 2006, 2009, 2011, 2017, 2019, 2022, 2026, 2069, 2070, 2094, 2095, 2097, 2098, 2099, 2100, 2103, 2104, 2105, 2106, 2500 e 2502, a empresa deve apresentar as rubricas correspondentes com incidências de contribuições previdenciárias para as competências 01, 04, 07 e 09 de 2007 ou apresentar explicação por escrito para a não incidência 52. Consta na impugnação que diversos eventos de diferença contabilizados em janeiro/2007 nas rubricas 2001, 2006, 2009, 2011, 2017, 2019, 2022, 2026, 2069, 2070, 2094, 2095, 2097, 2098, 2099, 2100, 2103, 2104, 2105, 2106, 2500 e 2502 teriam sido informados em GFIP retificadora retroativa da competência dez/2006, emitida em 23/01/2007, os quais sofreram incidência de contribuições previdenciárias recolhidas com multa em 31/01/2007. Como exemplos da regularidade desse procedimento refere-se aos lançamentos vinculados aos nomes dos segurados empregados Flávio da Silva Canellas, Flávio Souto Maior Henrique e Gabriel de Araújo Lessa, com juntada dos documentos pertinentes, dentre outras, às fls. 2693/2781.

50. Em relação às rubricas iniciadas por “42xx”, a explicação dada pela empresa foi que elas seriam eventos que não trafegam na folha de pagamento e que não teriam incidência na base de cálculo das contribuições previdenciárias por serem rubricas internas do sistema, utilizadas para efeito de registro. Tal explicação contraria o referido no TIF nº 09, conforme se verifica no texto acima reproduzido, pois nele o Auditor afirma que, nas competências 10 e 12/2007, tais rubricas sofreram incidência de contribuições previdenciárias, o que está acorde a informação prestada na diligência fiscal, de que não foram feitos lançamentos

referentes às referidas rubricas (decorrência normal da informação de que as mesmas já haviam sido tributadas).

51. A impugnante defende que o Auditor Fiscal deveria explicitar e fundamentar os motivos de lançamento de contribuições previdenciárias sobre os valores informados na rubrica “Complemento de Remuneração Mínima por Nível e Regime – RMNR”, os quais decorreram da alteração promovida em dezembro/2007 pelas Empresas do Sistema PETROBRÁS nos critérios de remuneração das funções gratificadas, retroagindo ao mês de setembro/2007, data base da categoria, pois, como todas as rubricas já teriam sofrido tributação, a única base de cálculo com incidência de contribuições previdenciárias teria ocorrido em dezembro/2007, sendo então tributada. Afirmar que as rubricas 2001, 2006, 2009, 2011, 2017, 2019, 2022, 2026, 2069, 2070, 2094, 2095, 2097, 2098, 2099, 2100, 2103, 2104, 2105, 2106, 2500 e 2502 tiveram incidência de contribuições previdenciárias nas próprias bases mensais.

51.1. Em contraposição, foi esclarecido na diligência que, segundo as folhas de pagamento em formato digital MANAD que a empresa apresentou durante a ação fiscal, não somente nos meses de outubro/2007 e dezembro/2007, como também nas demais competências do mesmo ano, não houve incidência de contribuições previdenciárias na referida base mensal nas rubricas 2001, 2006, 2009, 2011, 2017, 2019, 2022, 2026, 2070, 2094, 2097, 2098, 2099, 2100, 2103, 2104, 2105, 2106, 2500 e 2502.

51.2. Como a impugnante não apontou erros na transposição dos dados informados por ela mesma nos documentos indicados no Relatório de Resumo da Validação de Arquivo de fls. 220/224 para os Anexos ao REFISC, os quais foram considerados pela Auditor Fiscal para efetuar os lançamentos, entendo que prevalecem as informações da diligência.

52. Consta na impugnação que diversos eventos de diferença contabilizados em janeiro/2007 nas rubricas 2001, 2006, 2009, 2011, 2017, 2019, 2022, 2026, 2069, 2070, 2094, 2095, 2097, 2098, 2099, 2100, 2103, 2104, 2105, 2106, 2500 e 2502 teriam sido informados em GFIP retificadora retroativa da competência dez/2006, emitida em 23/01/2007, os quais sofreram incidência de contribuições previdenciárias recolhidas com multa em 31/01/2007. Como exemplos da regularidade desse procedimento refere-se aos lançamentos vinculados aos nomes dos segurados empregados Flávio da Silva Canellas, Flávio Souto Maior Henrique e Gabriel de Araújo Lessa, com juntada dos documentos pertinentes, dentre outras, às fls. 2693/2781.

52.1. Em contraposição, o Auditor Fiscal informou em diligência que foi feita análise das GFIP da competência 12/2006, constatando-se que a GFIP retificadora emitida em 23/01/2007 não apresentou informações referentes aos segurados empregados Flávia da Silva Canellas, Flávio Souto Maior Henrique e Gabriel de Araújo Lessa, vide fls. 944/975, e, ainda, aprofundando a pesquisa, o Auditor Fiscal constatou, em relação a outros segurados (Roberto de Souza Cunha,

Maurício dos Santos Silva e Armando de Vilhena Machado Filho) que os valores das rubricas eventos de diferença pagos em janeiro/2007 não tem correspondentes nas diferenças observadas entre os valores declarados na GFIP original e os informados na referida GFIP retificadora.

52.2. Para tirar a dúvida quanto à controvérsia informo que, acorde a informação prestada em diligência pelo Auditor Fiscal, constatei que, na GFIP “retificadora” entregue em 23/01/2007, cuja cópia encontra-se às fls. 943/975, não constam informações a respeito dos segurados Flávia da Silva Canellas, Flávio Souto Maior Henrique e Gabriel de Araújo Lessa; sendo, ainda, que confirmei os dados da tabela apresentada no subitem 2.2.3.1 da diligência, vide fl. 3821, através das informações presentes no Anexo 1 do REFISC, vide fls. 91, 108 e 125, em que constam os dados extraídos das folhas de pagamento em formato MANAD entregues pela empresa, e das informações da referida GFIP “retificadora” entregue em 23/01/2007.

52.3. Assim sendo, entendo a GFIP de competência 12/2006 apresentada em 23/01/2007 não foi suficiente para elidir os valores lançados.

53. Mantenho, portanto, as contribuições lançadas sobre os valores pagos a título das referidas rubricas de contribuições previdenciárias nas competências 01, 04, 07 e 09 de 2007.

Assim, entendo que o lançamento deve ser mantido nesse particular.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, deixando de conhecer da matéria preclusa, e na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Sheila Aires Cartaxo Gomes**