ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.721450/2013-71

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

Processo nº	16682.721450/2013-71
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2401-004.562 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	19 de janeiro de 2017
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	PETROLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRAS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 765, DE 29/12/2016 - IMPEDIMENTO DOS CONSELHEIROS DA FAZENDA NACIONAL. Afastado o questionamento preliminar de impedimento dos julgadores fazendários em virtude da MP 765/16.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Observa-se que a regra geral em matéria previdenciária é de que a totalidade dos valores recebidos pelo empregado constitui a base de cálculo da contribuição. As exceções estão taxativamente previstas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91.

GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. GRATIFICAÇÃO GERENCIAL

Tais gratificações têm nítida natureza salarial, pois tem contornos de abono concedido ao empregado que visa agraciá-lo pela prestação dos serviços, e constitui verba remuneratória que deve integrar o salário de contribuição, amoldando-se ao conteúdo do artigo 28, I da Lei nº 8.212/91 e não se ajusta às hipóteses contidas no seu § 9º, alínea "e", item 7, como alegou a Recorrente.

ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 16, DE 20/12/2011.

Não é o que se deve aplicar ao caso em tela dado o caráter não eventual de seus pagamentos, além de sua vinculação ao salário, tanto por se constituir em percentual deste, quanto por não considerar tempos de afastamento do trabalhador. Assim, não prevalece o argumento de observância do referido Ato.

ALÍQUOTA DE GILRAT. ILEGALIDADE DE NORMA, INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA Nº2, DO CARF. E EXIGÊNCIA DA CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL COMO MEIO COERCITIVO PARA COBRANÇA DE TRIBUTOS.

Nos exatos termos da Súmula nº 2, do CARF, falece competência a este órgão julgador para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

VALORES PAGOS PELA AMS

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, o que comprova que não existe intermediação.

PRÊMIO INVENTOR

A Lei nº 9.279/98 prescreve desvinculação ao salário, quando cumpridas as condições lá exigidas, o que remete à esfera trabalhista, não havendo menção ao salário de contribuição previdenciário.

INCENTIVO À PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA

Não há previsão em lei ou em ACT no sentido de desvincular tais pagamentos de tributação previdenciária, sendo ofertados "pelo trabalho" e não "para o trabalho", integrando a regra geral de incidência prevista no artigo 22, I, c/c artigo 28, ambos, da Lei nº 8.212/91.

DESNECESSIDADE DE CORRELAÇÃO ENTRE VERBAS INCIDENTES DE CONTRIBUIÇÃO DE INCORPORAÇÃO À APOSENTADORIA

Nesse tocante, não existe qualquer dispositivo legal que determine a exclusão da base da contribuição previdenciária de parcelas que não sejam incorporáveis ao benefício da aposentadoria.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

A Súmula 28 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais determina que o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, Em preliminar a patronesse suscitou o impedimento dos julgadores fazendários em virtude da MP 765/16. Por maioria de votos foi afastado o questionamento preliminar, vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato e Luciana Matos Pereira Barbosa. Por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, para, rejeitar as preliminares e, no mérito: a) quanto à gratificação contingente (levantamento GC do AI Debcad 51.010.196-8), por maioria, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira e Andréa Viana Arrais Egypto; b) quanto ao pagamento aos profissionais de saúde credenciados (levantamento SM do AI Debcad 51.010.198-4), por maioria, negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira; e c) para os demais valores lançados, por unanimidade, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente e Redatora designada

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Denny Medeiros da Silveira, Marcio de Lacerda Martins, Andréa Viana Arrais Egypto, Maria Cleci Coti Martins, Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

Primeiramente, imperioso esclarecer que os processos nº 166827210352/2014-06 encontra-se apensado ao presente processo e trata-se de Representação Fiscal para Fins Penais.

Nesse ponto, imperioso destacar que a Súmula 28 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais determina que o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Trata-se de crédito tributário, lançado através da Notificação Fiscal de Lançamento:

AI DEBCAD 51.010.196-8, no importe de R$ 1.022.627.448,63, motivado pelo lançamento das contribuições relativas à parte da empresa sobre pagamentos a segurados empregados (rubrica 12, alq. 20%) e devidas a título de GILRAT (rubrica 13), com lastro em fundamentação legal contida no respectivo relatório FLD, competências 05/2009 a 12/2011;

- AI DEBCAD 51.010.197-6, importando R$ 216.322.221,97, incidindo a parte devida por outras entidades e fundos (rubrica 15, alíquota 5,8%), com lastro em fundamentação legal contida no respectivo relatório FLD, competências 05/2009 a 12/2011;

- AI DEBCAD 51.010.198-4, importando R$ 203.667.826,21, motivado pelo lançamento das contribuições relativas à parte da empresa, sobre pagamento a segurados contribuintes individuais (rubrica 14, alq. 20%), com lastro em fundamentação legal contida no respectivo relatório FLD, competências 01/2009 a 12/2011.

O relatório fiscal aduz que (fls. 07/20):

DAS RUBRICAS EM FOLHA

- as rubricas abaixo são fatos gerados previdenciários:

i) GGRFCONTI - GRATIFICAÇÃO CONTIGENTE -

195 - GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE;
2195 - DIF GRAT CONTINGENTE;
367 - ADIANT GRAT CONTINGENTE;
5367 - DESC AD GRAT CONTINGENTE;

ii) GRFGERENC - GRATIFICAÇÃO GERENCIAL-

664 - GRATEXTRA GER FUNCAO GR;
2664 - DIF GRAT EXT GER FUN GRAT;

iii) PRÊMIOS -

103 - BÔNUS DESEMPENHO;
171 - PREM APOENA RECONH;
215 - REC DESEMP TOPADOS PCAC;
646 - PREM INV PROP CONC PATENT;
669 - INCENTIVO PART ACIONARIA;
2669 - DIF INCENTIVO PART ACIONAR;

iv) REMDIRET - REMUNERAÇÃO DE DIRETORES -
1480 - REM DIRETOR FF IRRF;
3480 - DIF REM DIR FF IRRF;
1481 - REM DIR FERIAS FF IRRF;
3481 - DIF REM DIR FERIASFF IRRF.

Em resposta a TIF, a empresa apresentou as explicações sobre a natureza das rubricas, indicando a fundamentação legal no caso de não considerá-las base de cálculo previdenciária.

Da Impugnação

Inconformada com a autuação, cientificada em 22.01.2014, a empresa apresentou impugnação em 19.02.2014, (fls. 12.764/12.842) alegando Preliminarmente há nulidade, pois falta verdade material, legalidade e razoabilidade. Que o princípio da verdade material deve dar atenção à realidade dos fatos, sem os quais, não há tributação. A existência de vício material insanável vez que a defendente apresentou todos os esclarecimentos e documentos que possibilitaram a verificação da regularidade dos pagamentos, feitos nos termos do ACT, seus anexos, alíquotas e regulamento do plano de saúde.

No mérito aduz que o ACT prevê que as gratificações e abonos únicos são desvinculados do salário, não podendo ser incorporados à remuneração. Que os pagamentos médicos foram intermediados pela impugnante, seus empregados e prestadores de serviço. A alíquota de RAT obedeceu à legislação vigente. E por fim, que a fiscalização não apontou corretamente o motivo legal da autuação; a fiscalização deixou de verificar a que título e a natureza foram feitos os pagamentos, carecendo os autos de motivação.

Por intermédio do Acórdão nº 08-30.996 – 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE) Decisão Notificação 17.401.4/218/2005, em 03/09/2014, o órgão julgador competente no âmbito previdenciário considerou procedente o lançamento, fls. 13.566/13.601 (PARTE 2). Recorde-se:

> *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 aos segurados empregados e contribuintes individuais. As contribuições previdenciárias incidentes estão previstas nos arts. 22, incisos I e II (parte da empresa e RAT sobre as remunerações dos*

empregados), e inciso III (parte da empresa sobre as remunerações dos contribuintes individuais) da Lei 8.212/91.

GRATIFICAÇÃO E PRÊMIOS POR MERA LIBERALIDADE. CONTRAPRESTAÇÃO. NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A gratificação decorrente da contraprestação pelo serviço tem natureza salarial e integra a base de cálculo da contribuição, independente da habitualidade, que apenas reforça a expectativa do trabalhador de receber um acréscimo na remuneração, seja mensal, semestral ou anual.

ABONO. PREVISÃO EM ACORDO COLETIVO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ATO DECLARATÓRIO DA PGFN. OBSERVÂNCIA.

O abono somente deixará de integrar a base cálculo da contribuição quando for concedido sem habitualidade, desvinculado do salário e com previsão em convenção ou acordo coletivo de trabalho, em obediência ao disposto no Ato Declaratório PGFN n° 16/2011.

VERBAS NÃO INCORPORÁVEIS À APOSENTADORIA DO TRABALHADOR. SITUAÇÃO IRRELEVANTE PARA A INCIDÊNCIA OU NÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA QUE FINANCIA O REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA.

Ser ou não uma verba incorporável à aposentadoria do trabalhador não é determinante para a incidência ou não da contribuição previdenciária que financia o regime geral, pois inexiste determinação legal estabelecendo uma relação bivalente entre base de cálculo da contribuição previdenciária e benefício previdenciário do regime geral.

ASSISTÊNCIA MÉDICA. PROFISSIONAIS DA SAÚDE. PRESTAÇÃO

DE SERVIÇO. CONTRATANTE PESSOA JURÍDICA. REMUNERAÇÃO. CONTA E ORDEM DO CONTRATANTE. FATO

GERADOR. OCORRÊNCIA.

Constatada a prestação de serviços por profissionais da saúde, contribuintes individuais, à pessoa jurídica contratante, em benefício de seus empregados, por conta e ordem do empregador, concretiza-se a hipótese prevista no artigo 22, III da Lei 8.212/91, descabendo falar em inocorrência do fato gerador.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO

Conforme prescreve o art. 18 do Decreto 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância poderá indeferir o pedido de realização de perícias ou diligências quando as considere prescindíveis ou impraticáveis.

RELAÇÃO DE VÍNCULOS. RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA.

A relação de vínculos é peça necessária à instrução do processo administrativo de débito, não importando em qualquer responsabilização das pessoas nela listadas.

Os Recorrentes foram cientificados da decisão de 1ª Instância no dia 08/10/2014. Irresignado, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário (fls. 1.362/ 13.694), ratificando suas alegações anteriormente expendidas e ao final requer o acatamento do recurso de modo a alterar a decisão recorrida.

Primeiramente base de calculo da contribuição social fica a cargo da empresa eda composição do salario-de-contribuição. Alega a não incidência de contribuições previdenciárias sobre gratificação contingente. A não incidência de contribuições previdenciárias sobre "abono gerencial" e "prêmios".

Com relação ao **"Abono Gerencial"** (rubrica 0366), destaque-se que esta verba foi paga pela Companhia como **indenização única** aos funcionários removidos de "cargos de gerência/confiança". Tal valor foi pago com caráter indenizatório e sem a incorporação aos respectivos salários.

No tocante ao "Bônus de Desempenho", "Prêmio Apoena" e "Recurso para Premiação por Desempenho para Empregados Topados" afirma trata-se de prêmio concedido aos empregados da Recorrente, de modo extraordinário, com fito de reconhecer a excelência do trabalho prestado.

No que tange ao "Prêmio Inventor" é pago em duas situações distintas, quais sejam: (i) depósito de pedido de patente de invenção no INPI - Instituto Nacional de Propriedade Industrial; e (ii) licenciamento de patente. Trata-se de prêmio pago por mera liberalidade da Recorrente e em única parcela, restando nítida a eventualidade do pagamento em questão.

Com relação aos prêmios concedidos a título de "Incentivo à Participação Acionária" (rubrica 646), afirma decorrerem de incentivo pago aos empregados da Recorrente, quando estes optam por adquirir ações da empresa, nos limites e nos termos explicitados na oferta de ações (Documentos anexos aos presentes autos). Tal foi pago uma única vez em toda a relação de emprego do empregado e, além disso, não se caracteriza como contraprestação, já que o empregado não presta qualquer tipo de serviço para ter direito a esse incentivo.

Afirma ainda que as rubricas sobre salários de diretores não retratam pagamentos efetivos, e, inclusive, apesar do equivocado nome, não servem para gerar qualquer pagamento a seus dirigentes.

Quanto à alíquota do SAT, aduz a d. fiscalização que a Recorrente teria deixado de aplicar o índice do FAP de 1,3480 sobre a alíquota do SAT de 3% aplicável à totalidade dos estabelecimentos da empresa durante o ano de 2010. Por fim, afirma que não incide contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pela "AMS".

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O Recorrente, **Petrobrás Petróleo Brasileiro S/A,** foi cientificado conforme intimação de fls.13.6175, com ciência por decurso de prazo em 08/10/2014 e apresentou recurso tempestivo em 23/10/2014 (fls.2068/2088). Razão pela qual CONHEÇO DO RECURSO já que presentes os requisitos de admissibilidade.

1.2. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 765, DE 29/12/2016 - IMPEDIMENTO DOS CONSELHEIROS REPRESENTANTES DA FAZENDA NACIONAL.

A Medida Provisória 765, de 29 de dezembro de 2016 (MP 765/2016), publicada DIA 10/01/2017, dentre outras mudanças, alterou a carreira dos Auditores da Receita Federal do Brasil e instituiu o Programa de Produtividade e o Bônus de Eficiência.

Impende salientar o artigo 5º da MP 765/2016 que institui o Programa de Produtividade da Receita e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, com o fito de "incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos", cujos critérios serão definidos por um Comitê Gestor até 1º de março de 2017 e a base de cálculo do bônus será mensurada conforme valor total arrecadado das seguintes fontes:

> *I - arrecadação de* multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita de impostos, de taxas e de contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil *a que se refere o artigo 4º da Lei no 7.711, de 22 de dezembro de 1988,* inclusive por descumprimento de obrigações acessórias*; e*
>
> *II - recursos advindos da* alienação de bens apreendidos *a que se refere o inciso I do § 5º do artigo 29 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976. (grifou-se)*

Nesse diapasão entende-se que não há como manter a imparcialidade de um órgão julgador composto por auditores fiscais, como é o caso deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), diante do evidente interesse que surge, com a publicação da referida MP 765/2016, onde para receber o bônus instituído, os auditores terão que atingir metas, relacionadas aos valores e manutenção das multas aplicadas

Vislumbra-se, como consequência primária, o aumento de lançamentos de multas tributárias agravadas em face dos contribuintes autuados e, a secundária, a manutenção dessas multas nas instâncias julgadoras, especialmente no Carf, órgão em que o voto de qualidade é sempre proferido por um representante da Fazenda Nacional, cujo valor do bônus dependerá da manutenção dessas multas.

Saliente-se ainda o artigo 42 do RI/CARF, que impõe o dever de os Conselheiros se declararem impedidos quando houver "interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto" na causa, como acredita-se existir com a criação do Programa de Produtividade da Receita e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira.

Pontua-se ainda, *ad argumentandum tantum*, que não há como se pretender traçar um paralelo entre o referido Programa de Produtividade da Receita e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, com os *jetons* recebidos pelos Conselheiros Representantes dos Contribuintes, pelo fato de advirem do mesmo fundo financeiro, primeiro porque independentemente do Conselheiro Representante dos Contribuintes dar ou negar provimento em recursos de ofício ou voluntário, pela incidência de débitos ou multas de qualquer natureza, essa decisão não reflete na referida gratificação de presença (jeton), a qual será devida, no mesmo valor já estipulado em Decreto Lei e sem qualquer bônus ou vantagens, ou seja, não existe nenhum interesse direto ou indireto que macule o procedimento em relação aos representantes dos Contribuintes, já que o valor de seus jetons é o mesmo, independentemente de qualquer resultados que o Colegiado firme; já em relação aos representantes do Fazenda da Nacional essa premissa não se confirma, como se observa do próprio texto da Medida Provisória ora em comento.

Nessa esteira de entendimento, resta latente o impedimento de todos os Conselheiros Representantes da Fazenda Nacional, que atuam perante o CARF, em face ao interesse direto e inegável que o referido Programa atrai *per si*; soma-se ainda o evidente desrespeito aos artigos 37 da Constituição Federal e artigo 41 do Regimento Interno do Carf (RI/CARF), ao se violar os princípios da legalidade, imparcialidade e moralidade que regem a atuação da Administração Pública.

Razão pela qual entende-se que o presente julgamento deve ser suspenso., até que a referida causa de impedimento seja sanada.; caso não seja esse o entendimento adotado por maioria dos integrantes deste Colegiado, passa-se à análise de mérito.

2. DO MÉRITO

Primeiramente, cabe análise da diretriz da Lei nº 8.212/91, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, que regulou o disposto na Carta Magna, determinando a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, em seu artigo 22, inciso I e artigo 28, *in verbis:*

> *"Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*
>
> *I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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 9.876, de 1999). (Vide Lei nº 13.189, de 2015) Vigência

(...)

"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)

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

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).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Quando a admissão, a dispensa, o afastamento ou a falta do empregado ocorrer no curso do mês, o salário-de-contribuição será proporcional ao número de dias de trabalho efetivo, na forma estabelecida em regulamento.

§ 2º O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

§ 3º O limite mínimo do salário-de-contribuição corresponde ao piso salarial, legal ou normativo, da categoria ou, inexistindo este, ao salário mínimo, tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado e o tempo de trabalho efetivo durante o mês. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

§ 4º O limite mínimo do salário-de-contribuição do menor aprendiz corresponde à sua remuneração mínima definida em lei.

§ 5º O limite máximo do salário-de-contribuição é de Cr$ 170.000,00 (cento e setenta mil cruzeiros), reajustado a partir da data da entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. [12]

> *§ 6º No prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da data de publicação desta Lei, o Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional projeto de lei estabelecendo a previdência complementar, pública e privada, em especial para os que possam contribuir acima do limite máximo estipulado no parágrafo anterior deste artigo.*
>
> *§ 7º O décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento.* (Redação dada pela Lei n° 8.870, de 15.4.94)
>
> *§ 8º Integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total:* (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Vide Lei nº 13.189, de 2015) Vigência
>
> *a) o total das diárias pagas, quando excedente a cinqüenta por cento da remuneração mensal;* (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
>
> *b) (VETADO)* (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
>
> *§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:* (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
>
> *a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade;* (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
>
> *b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da* Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973*;*
>
> *c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da* Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976*;*
>
> *d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o* art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT*;* (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*"*

Nesse sentido, a interpretação simultânea do artigo 195, I e 201, § 4º, ambos da Constituição Federal, leva à conclusão de que a folha de salários abrange o quantum total efetivamente pago ao empregado. Portanto, se a intenção do constituinte fosse que a contribuição incidisse apenas sobre o salário em sentido estrito, não se teria valido, também do vocábulo "folha". A Constituição Federal determina em seu artigo 201, § 4ª c/c artigo 195, inciso I:

> *"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: (Alterado pela EC - 20 - 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;" [...]

"Art. 201 .(...)

§ 4o Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei."

Da Leitura dos artigos supracitados, observa-se que a regra geral em matéria previdenciária é de que a totalidade dos valores recebidos pelo empregado constitui a base de cálculo da contribuição. As exceções estão taxativamente previstas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91. Confira-se:

"Art. 28 [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973*;*

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976*;*

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT*;* (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias*;*

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT*;*

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973*;*

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 *e* 144 da CLT*;* (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

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

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984*;* (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT*;* (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinqüenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977*;*

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

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965*;* (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º *e* 468 da CLT*;* (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996*, e:* (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990*;* (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

> *y) o valor correspondente ao vale-cultura.* (Incluído pela Lei nº 12.761, de 2012)*"*

O legislador intencionalmente quis evitar a qualquer possibilidade de lucubrações por parte da administração e dos administrados, a respeito da incidência ou não da contribuição

previdenciária sobre determinada verba paga. Tem-se no artigo 28, § 9º, "e", item 7, nitidamente, uma regra excepcional que afasta a contribuição previdenciária.

Nesse interregno, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 determina que a legislação que prevê a isenção deve ser interpretada de forma literal, ou seja, veda qualquer interpretação extensiva. Recorde-se:

> *"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*
>
> *[...]*
>
> *II - outorga de isenção;"*
>
> *----------*
>
> *"Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração."*

Portanto, a isenção em análise abrange as verbas pagas a título de "ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário", características que devem estar presentes para não gerar a obrigação tributária das contribuições previdenciárias.

Após a análise sobre a isenção em discursão, e a possibilidade de cobrança das contribuições previdenciárias, passa-se a análise dos pontos do recurso:

Da Gratificação Contingente (rubricas 195, 367, 2195 e 5367)

O Recorrente afirma que tais pagamentos foram efetuados à titulo de "Gratificação Contingente", por liberalidade, sem habitualidade, mediante ACT, razão pela qual não incidiria contribuição.

O Relatório Fiscal registra que houve pagamentos desta gratificação durante o período de 2007 a 2011, fato este não foi refutado pela Recorrente, o que caracteriza a não eventualidade do pagamento.

Tal gratificação tem nítida natureza salarial, pois tem contornos de abono concedido ao empregado que visa agraciá-lo pela prestação dos serviços, e constitui verba remuneratória que deve integrar o salário de contribuição, amoldando-se ao conteúdo do artigo 28, I da Lei n 8.212/91 e não se ajusta às hipóteses contidas no seu § 9º, alínea "e", item 7, como alegou a Recorrente.

A Consolidação das Leis do Trabalho não deixa dúvida de que pagamento de comissões, percentagens, abonos e prêmios, independentemente do nome que se queira dar ao pagamento, integra o salário. Vê-se, portanto, que para que se verifique a habitualidade basta a reiteração ou continuidade de uma gratificação ou de uma prestação *in natura*, independentemente de a periodicidade ser mensal, semestral ou anual. Confira-se:

> *"Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)*
>
> *§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)." (...)*

Suficiente não fosse a não eventualidade já destacada, a regra vazada pelo artigo 28, § 9º, "e", item 7, prevê que os abonos concedido sejam desvinculados dos salários, o que também não foi o caso já que os ACTs acostados determinam valores atrelados aos salários, consoante se vê:

> *"Cláusula 4ª - Gratificação Contingente*
>
> *A Companhia pagará de uma só vez a todos os empregados admitidos até 31 de agosto de 2009 e que estejam em efetivo exercício em 31 de agosto de 2009, uma Gratificação Contingente, sem compensação e não incorporado aos respectivos salários, no valor correspondente a 100% (cem por cento) da sua remuneração normal, excluídas as parcelas de caráter eventual ou médias.*
>
> *Parágrafo único - Não serão considerados naquela data como tempo de efetivo exercício os períodos de afastamentos por doença não ocupacional acima de 3 (três) anos, por acidente de trabalho ou doença ocupacional acima de 4 (quatro) anos e os referentes a licença sem vencimentos, exceto nos casos previstos conforme o disposto no parágrafo 2º, do artigo 543 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, e nos limites da Lei."*

Portanto, é inquestionável a natureza contraprestativa da verba, paga como decorrência do contrato de trabalho celebrado entre a PETROBRÁS e seus empregados. Ressalta-se que as gratificações não decorreram de liberalidade, e sim, de ajuste contratual no ACT 2007/2008, como retribuição pelos serviços prestados, ressaltando importante aspecto, sua inserção no Capítulo I, Cláusula 4ª, que trata "DOS SALÁRIOS", o que reforça a real natureza da verba como parcela salarial retributiva do trabalho, conquanto, literalmente, expresse sua desvinculação. Idem com relação ao ACT 2009/2010.

Ainda, verifica-se que o fato de o ACT expressar que os abonos seriam desvinculados do salário em nada muda a realidade fática de que estes são, de fato, vinculados. Um ACT, apesar da força normativa entre as partes prevista em lei, não muda a natureza dos fatos que trata. O que é, de fato, vinculado, não o deixa de ser somente por ter sido assim declarado em ACT.

Assim, não merece reparo o Acordão recorrido no tocante a Gratificação Contingente.

Do Ato Declaratório PGFN nº 16, de 20.12.2011

O recorrente alega ainda que não por outros motivos, a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com a chancela do Ministro de Estado da Fazenda, editou o Ato Declaratório n° 16, de 20 de dezembro de 2011 (DOU de 22.12.2011), em que reconhece expressamente que sobre o abono único previsto em convenção coletiva de trabalho, e desvinculado do salário, não incide contribuição previdenciária

Primeiramente, passa-se a leitura do Ato declaratório nº 16/2011, para posterior análise, in verbis:

> *"ATO DECLARATÓRIO Nº 16 /2011 A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 09/12/2011 , DECLARA que*
>
> *fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista 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".*

Possível extrair de precedentes que os requisitos considerados a fim de caracterizar o abono como parcela não integrante do salário de contribuição, quais sejam: previsão em acordo ou convenção coletiva; seja único ou sem habitualidade; e desvinculado do salário. A jurisprudência deixa clara a necessidade de que estejam presentes os três aspectos do pagamento, sob pena de integrarem a base de cálculo da contribuição.

Observa-se, no entanto, que não é o que se deve aplicar ao caso em tela dado o caráter não eventual de seus pagamentos, além de sua vinculação ao salário, tanto por se constituir em percentual deste, quanto por não considerar tempos de afastamento do trabalhador. Assim, não prevalece o argumento de observância do referido Ato.

Da Gratificação Gerencial (rubricas 664, 264, 2664).

No tocante à Gratificação Gerencial, necessário o uso dos mesmos argumentos que determina a tributação das verbas supramencionadas. Pois "*o caráter geral de remuneração integradora do salário de contribuição, mercê do artigo 22 da Lei nº 8.212/91; a não subsunção à norma, precipuamente, a prevista artigo 28, § 9º, "e", item 7 da Lei nº 8.212/91, considerando a não eventualidade do ganho e inexistência de desvinculação salarial, nem por lei, nem por acordo coletivo algum, dado que tal gratificação, sequer foi estipulada em ACT; a não aplicação do Ato Declaratório PGFN nº 16, de 20.12.2011, considerando que a gratificação não foi prevista em ACT, possui vinculação ao salário e ainda foi paga com habitualidade, durante todos os anos do período do débito, consoante planilha "Gratificações e Prêmios por Trabalhador"*.

Dessa forma, novamente deve permanecer irretocável o lançamento.

Da alíquota de GILRAT

O Recorrente alega que deve ser retomada a alíquota de 3%, por intermédio da edição do Decreto nº 6.957/09. No entanto, não cabe a esta esfera de julgamento administrativo a análise da legalidade ou motivação do ato, mas, tão somente, a obediência à legislação válida e vigente ao tempo do fato gerador.

Nesse sentido, cumpre ressaltar ser pacífico o entendimento dessa egrégia corte administrativa de não ser o CARF competente para se pronunciar sobre qualquer ilegalidade. Recorde-se:

> *"Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, leu ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Portaria MF nº 343/2015)."*
>
> *"Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."*

Portanto, válidos todos os atos praticados pelo fisco, pois a autoridade fiscal analisou a integralidade dos elementos processuais e apreciou todos os argumentos suscitados pela recorrente. Na verdade, o procedimento administrativo fiscal tem caráter apuratório e inquisitorial e precede a formalização do lançamento, enquanto o processo administrativo fiscal somente se inicia com a impugnação do lançamento pelo contribuinte. As garantias do devido processo legal, sentido estrito, contraditório e ampla defesa, são próprias do processo administrativo fiscal.

A administração tributária está jungida pela estrita legalidade e que no âmbito do processo administrativo fiscal é vedado aos seus órgãos julgadores afastar a aplicação ou deixar de observar a legislação tributária, conforme disposto no artigo 26-A, do Decreto n°. 70.23 5/ 1972.

Ante a esses argumentos, deve ser rejeitada todas as alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade das normas aplicadas ao caso em tele.

Nesse sentido, observa-se que em 2010, fato é que o CNAE preponderante estava por força do citado Decreto, vinculado ao GILRAT de 3%, sendo esta, portanto, a alíquota a ser aplicada no caso concreto, em obediência à legislação de regência, artigo 22, II, da Lei nº 8.212/91, artigo 10 da Lei nº 10.666/03 e artigo 202-A do Decreto nº 3.048/99.

No tocante à aplicação da alíquota de GILRAT por estabelecimento, há o julgamento, pelo STJ, pela sistemática do artigo 543-C do CPC (Resp 977.058/RS) e a edição do Ato Declaratório PGFN nº 11/2011 nesse sentido, o que vincula o entendimento da RFB sobre a matéria, consoante disposto no art. 19, § 5º, da Lei nº 10.522/02.

Assim, novamente não merece reparo o ilustre acórdão recorrido.

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.

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 usufruísse 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% (cinqüenta por cento) até o terceiro ano e de 100% (cem por cento) do quarto ao décimo ano.*
>
> *Cláusula 49º - 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 este 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.

Do Bônus Desempenho, Prêmio Apoena e Reconhecimento Desempenho Topados (rubricas 103, 171, 215, 669 e 2669)

O Recorrente alega que os citados pagamentos deram-se como forma de indenização pelos desempenhos dos empregados, exsurge cristalina a natureza remuneratória destes, como forma de incentivo ao desempenho funcional, sendo concedidos, "pelo" e não, "para", o trabalho.

Nesse tocante, torna-se irrelevante se há ou não previsão de extensão a todos os empregados, dado que a lei não trata da abrangência das citadas rubricas como critério de incidência de contribuição. Aliado a isso a (artigos. 22, I, c/c art. 28, ambos, da Lei nº 8.212/91), ausência de norma que isenta em lei ou ACT a inaplicabilidade do Ato Declaratório PGFN nº 16, de 20.12.2011.

Dessa forma, mostra-se firme o lançamento nos moldes efetuados.

Do Prêmio Inventor (rubrica 646)

A recorrente, em sua peça impugnatória (fls.12.812), tece esclarecimentos acerca do tema ao argumento de que "com o intuito de estimular a atividade inventiva por parte de seus empregados, instituiu o Prêmio Inventor, aprovado pela Ata da Diretoria Executiva nº 4.296, de 28.03.2001 – pauta 271 e regulamentado pelo DIP RH 88/2001".

Acrescenta que o referido prêmio foi concedido pela primeira vez no final de 2001, contemplando duas situações, a saber:

a) depósito de patente de pedido de invenção no INPI – no qual o empregado faz jus a uma premiação pontual. Nessa situação, sustenta que "trata-se de 'verdadeiro' prêmio, na medida que é a parcela paga por liberalidade da Companhia, de forma esporádica e que visa estimular a conduta individual própria do empregado. Tal parcela não possui, por consequência, natureza salarial, não repercutindo para o pagamento de aviso-prévio, décimo terceiro salário, férias, etc"; (fls.12.812)

b) licenciamento de patente – onde o empregado faz jus a uma **participação mensal** dos resultados financeiros auferidos pela companhia. Quanto a este ponto, afirma que "o pagamento de participação de participação dos resultados financeiros auferidos pela Companhia a partir da exploração econômica da invenção decorre de expressa determinação legal, não se tratando de mera liberalidade concedida pela Companhia" (fls.12.812), e que, de acordo com o artigo 4º do Decreto nº 2.553/98, o prêmio em questão não se incorpora, a qualquer título, aos salários dos empregados ou aos vencimentos dos servidores.

Em sede recursal, a recorrente alega que não há habitualidade no pagamento das verbas sob esse título, que atendeu todos os requisitos do Decreto nº 2.553/98 no que tange ao prêmio inventor, bem como "em momento algum a d. fiscalização impugnou o devido cumprimento dos referidos requisitos, razão pela qual denota-se pelo reconhecimento tácito, por parte da fiscalização, de que tais requisitos estavam presentes" (fls 13.665).

Ao contrário do que sustenta, pela leitura do relatório fiscal é possível identificar que a autoridade constatou o lançamento em folha de pagamento de valores considerados pela empresa como não pertencentes à base de incidência de contribuições previdenciárias, em diversas rubricas, dentre elas a do Prêmio Inventor.

Em seguida, a empresa foi intimada a apresentar explicação detalhada da natureza das referidas rubricas, se foram consideradas base de cálculo previdenciária e, caso não tivessem sido, apresentar a fundamentação legal para tanto.

Em resposta, o contribuinte esclareceu que o Prêmio Inventor teria sido instituído em função de participação do empregado no desenvolvimento de novas tecnologias que resultem na concessão de patentes à Companhia, e, a isenção estaria amparada pelo artigo 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212/91. (relatório fiscal – fl.10)

Ocorre que, ao analisar as justificativas apresentadas, a fiscalização identificou que não houve qualquer demonstração de que as rubricas pegas pela empresa,

citadas neste relatório, estejam submetidas à Lei que expressamente as desvincule do salário, e dessa forma foram consideradas parcelas integrantes do salário de contribuição.

Nesse caso, a recorrente não demonstrou ter cumprido as determinações da legislação de regência, que, carreia a matriz de tributação geral das parcelas ofertadas, ou seja, as disposições previstas nos artigos. 22, I, c/c artigo 28, ambos, da Lei nº 8.212/91.

A Lei nº 9.279/98 prescreve desvinculação ao salário, quando cumpridas as condições lá exigidas, o que remete à esfera trabalhista, não havendo menção ao salário de contribuição previdenciário.

Quanto à premiação relacionada à participação do empregado em função do desenvolvimento de novas tecnologias, deve prevalecer a atuação, visto que o Decreto 2.553/98 estabelece condições para a concessão do prêmio ofertado no âmbito da Administração Indireta, como não extrapolação de um terço do valor das vantagens auferidas pela entidade, a alteração dos regimentos internos definindo forma e condições de pagamento da premiação e a devida publicação em Diário Oficial:

> *"Art 3º Ao servidor da Administração Pública direta, indireta e fundacional, que desenvolver invenção, aperfeiçoamento ou modelo de utilidade e desenho industrial, será assegurada, a título de incentivo, durante toda a vigência da patente ou do registro, premiação de parcela do valor das vantagens auferidas pelo órgão ou entidade com a exploração da patente ou do registro.*
>
> *§ 1º Os órgãos e as entidades da Administração Pública direta, indireta e fundacional promoverão a alteração de seus estatutos ou regimentos internos para inserir normas que definam a forma e as condições de pagamento da premiação de que trata este artigo, a qual vigorará após publicação no Diário Oficial da União, ficando convalidados os acordos firmados anteriormente.*
>
> *§ 2º A premiação a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder a um terço do valor das vantagens auferidas pelo órgão ou entidade com a exploração da patente ou do registro.*
>
> *Art 4º A premiação de que trata o artigo anterior não se incorpora, a qualquer título, aos salários dos empregados ou aos vencimentos dos servidores."*

Nesse ponto, as Leis nº 8.212/91 e 9.279/98 não estatuíram isenção alguma na seara previdenciária.

O artigo 28, § 9º, "e", item 7 da Lei nº 8.212/91, não se aplica ao caso em questão visto que a própria recorrente reconhece a não eventualidade das verbas. Da mesma forma, não se trata de abono algum.

<u>Da Remuneração dos Diretores (rubricas 1480, 1481, 3480 e 3481)</u>

No tocante ao pagamento a diretores, a fiscalização constatou movimentação nas respectivas contas e solicitou esclarecimentos à Companhia, que informou serem as movimentações apenas sistêmicas, argumento reforçado na peça defensiva.

No entanto, a recorrente não desincumbiu do ônus de comprovar que as movimentações eram apenas sistêmicas, conforme determina o artigo 16 do Decreto 70.235/72, que informa que cabe ao contribuinte o ônus de apresentar as provas para afastar a exigência fiscal.

Do Incentivo à Participação Acionária (rubricas 669 e 2669)

Tal incentivo perfaz-se, claramente, em remuneração indireta aos empregados que se tornaram acionistas e não pode ser entendida como indenização alguma.

Não há previsão em lei ou em ACT no sentido de desvincular tais pagamentos de tributação previdenciária, sendo ofertados "pelo trabalho" e não "para o trabalho", integrando a regra geral de incidência prevista nos artigos 22, I, c/c artigo 28, ambos, da Lei nº 8.212/91, adotando-se, aqui, os argumentos já fartamente aduzidos quando das análises precedentes.

Da desnecessidade de correlação entre verbas incidentes de contribuição de incorporação à aposentadoria

Nesse tocante, não existe qualquer dispositivo legal que determine a exclusão da base da contribuição previdenciária de parcelas que não sejam incorporáveis ao benefício da aposentadoria.

Por outro lado, na Lei 8.213/91 há a definição do salário de benefício que relaciona este com a base de cálculo da contribuição previdenciária:

Determinou a legislação que o salário de benefício guarda relação com a base de calculo da contribuição previdenciária e referiu-se a "ganhos habituais" e não a "vantagens ou ganhos permanentes".

No regime próprio dos servidores federais, a lei fala em "vantagens pecuniárias permanentes" ao passo que, no regime geral, a lei fala em "ganhos habituais a qualquer título". No regime próprio dos servidores federais, as vantagens permanentes sofrem a incidência da contribuição previdenciária e, por conseguinte, servem como base para o cálculo da aposentadoria. No regime geral são os ganhos habituais a qualquer título – aí incluída a remuneração conforme definida na CLT – que sofre a incidência da contribuição previdenciária e, por conseguinte, servem como base para o cálculo da aposentadoria. Recorde-se:

> *"Art. 29. O salário-de-benefício consiste: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99)*
>
> *(...)*
>
> *§ 3º Serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina).*
>
> *(Redação dada pela Lei nº 8.870, de 1994)"*

Assim, no caso do regime geral, a lei não determina que haja uma relação bivalente, pois não autoriza que sejam excluídas da base de cálculo da contribuição previdenciária as parcelas não consideradas no cálculo da aposentadoria.

Dos demais prestadores de serviço omitidos em GFIP

O relatório fiscal é claro ao indicar que foram tributados apenas os profissionais da área de saúde, prestadores de serviços médicos ou odontológicos. Portanto, sem cabimento a alegação de que vários contribuintes individuais que tiveram valores divergentes entre os declarados em DIRF e GFIP seriam, na verdade, transportadores autônomos.

Nesse sentido, como o recorrente não indicou quem seriam esses profissionais, levantando alegação genérica, sem qualquer valor probante, não se desincumbindo do ônus da prova para desconstituir o lançamento fiscal. Não obedeceu, portanto, aos ditames do artigo 16 do Decreto 70.235/72, que informa que cabe ao contribuinte o ônus de apresentar as provas para afastar a exigência fiscal.

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, **CONHEÇO** do Recurso Voluntário da recorrente para, no mérito, **NEGA-LHE PROVIMENTO,** nos termos do relatório e voto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa.

Voto Vencedor

Conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini - Redatora designada.

NÃO IMPEDIMENTO DOS CONSELHEIROS REPRESENTANTES DA FAZENDA NACIONAL

Em razão da arguição de impedimento aduzida pela patronesse do contribuinte por ocasião da sustentação oral ocorrida na sessão de julgamento realizada no dia 19 de janeiro de 2017, ao argumento de os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional estariam impedidos de atuar no presente julgamento, tornou-se necessário julgar tal questionamento e tal impedimento não foi reconhecido.

A arguição foi motivada pela publicação da Medida Provisória nº 765, de 29 de dezembro de 2015, cujo art. 5º prevê um Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, com o objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil, nos seguintes termos:

> *Art. 5º Ficam instituídos o Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e o Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira, com o objetivo de incrementar a produtividade nas áreas de atuação dos ocupantes dos cargos de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil.*
>
> *§ 1º O Programa de que trata o* ***caput*** *será gerido pelo Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil, composto por representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República, nos termos a serem definidos em ato do Poder Executivo federal.*
>
> *§ 2º O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira será definido pelo Índice de Eficiência Institucional, mensurado por meio de indicadores de desempenho e metas estabelecidos nos objetivos ou no planejamento estratégico da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*
>
> *§ 3º Ato do Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil será editado até 1º de março de 2017, o qual estabelecerá a forma de gestão do programa e a metodologia para a mensuração da produtividade global da Secretaria da Receita Federal do Brasil e fixará o Índice de Eficiência Institucional.*
>
> *§ 4º A base de cálculo do valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira será composta pelo valor total arrecadado pelas seguintes fontes integrantes do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização - FUNDAF, instituído pelo* Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975*:*

> *I - arrecadação de multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita de impostos, de taxas e de contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil a que se refere o* art. 4º da Lei nº 7.711, de 22 de dezembro de 1988*, inclusive por descumprimento de obrigações acessórias; e*
>
> *II - recursos advindos da alienação de bens apreendidos a que se refere o* inciso I do § 5º do art. 29 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.
>
> *§ 5º O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira a ser distribuído aos beneficiários do Programa corresponde à multiplicação da base de cálculo do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira pelo Índice de Eficiência Institucional.*
>
> *§ 6º O valor global do Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária e Aduaneira não poderá ultrapassar o valor da base de cálculo de que trata o § 4º.*

Em apertada síntese, foi alegado que, em decorrência do § 4º do supracitado artigo prever que o bônus possui como base de cálculo, além do produto da alienação de bens objeto de pena de perdimento, o valor da arrecadação das multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e aquelas exigidas em virtude do descumprimento de obrigações acessórias, considerando que o CARF é o órgão competente para o julgamento de recursos versando sobre as multas que servirão como base de cálculo para o bônus, os resultados dos seus julgamentos deveriam repercutir no valor a ser pago aos Auditores-Fiscais e Analistas-Tributários, o que caracterizaria interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, fato que, por sua vez, impediria os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional de atuarem no julgamento de recursos, nos termos do art. 42 do Anexo II do RICARF, ora colacionado:

> *Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:*
>
> *I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;*
>
> *II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; e*
>
> *III - como parte, cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 3º (terceiro) grau.*
>
> *§ 1º Para efeitos do disposto no inciso II do caput, considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes preste ou tenha prestado consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ou perceba remuneração do interessado, ou empresa do mesmo grupo econômico, sob qualquer título, no período compreendido entre o primeiro dia do fato gerador objeto do processo administrativo fiscal até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso.*

> *§ 2º As vedações de que trata o § 1º também são aplicáveis ao caso de conselheiro que faça ou tenha feito parte como empregado, sócio ou prestador de serviço, de escritório de advocacia que preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, bem como tenha atuado como seu advogado, nos últimos cinco anos. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*
>
> *§ 3º O conselheiro estará impedido de atuar como relator em recurso de ofício, voluntário ou recurso especial em que tenha atuado, na decisão recorrida, como relator ou redator relativamente à matéria objeto do recurso.*
>
> *§ 4º O impedimento previsto no inciso III do caput aplica-se também aos casos em que o conselheiro possua cônjuge, companheiro, parente consanguíneo ou afim até o 2º (segundo) grau que trabalhem ou sejam sócios do sujeito passivo ou que atuem no escritório do patrono do sujeito passivo, como sócio, empregado, colaborador ou associado. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)*

Ocorre que tal dispositivo só tem aplicação para os Conselheiros representantes dos Contribuintes, consoante o disposto no seu § 1º. E, consoante a doutrina processual civil, as hipóteses de impedimento são objetivas, definidas a partir da presunção absoluta de parcialidade do julgador, de modo que se a hipótese não está prevista no diploma regulador do processo, não é possível constituí-la a partir de uma interpretação extensiva da norma.

De toda a sorte, há uma razão para a hipótese regimental não alcançar os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional. Essa diferença de tratamento reside nas consequências advindas da não observância ao próprio dispositivo.

É que, para os Conselheiros representantes dos Contribuintes, nos termos do RICARF, anexo II, art. 45, inciso I, configurado o impedimento, se o Conselheiro arguido assim não se reconhecer, fica caracterizada hipótese de descumprimento ao Regimento Interno, configurando hipótese de perda de mandato.

No entanto, para os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional, o descumprimento acarreta ato de improbidade administrativa, nos termos dos incisos I e VIII do art. 9º da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, punível com a demissão, nos termos do art. 132 da Lei nº 8.112, de 1990.

Nesse sentido, o Presidente do CARF, no âmbito da atribuições de exarar atos administrativos complementares ao Regimento Internos, nos termos do art. 3º, incisos IV, XI e §2º do Anexo I, bem como os incisos IV e XIII do art. 20 do Anexo II, todos do RICARF, editou a Portaria CARF nº 1, de 2017, ora transcrita:

> *O PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos IV, XI e § 2º do art. 3º do Anexo I, bem como os incisos IV e XIII do art. 20 do Anexo II, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, em face de questionamentos suscitados por Conselheiros representantes da Fazenda Nacional diante do disposto no art. 5º da Medida Provisória nº 765, de 29 de dezembro de 2016, DECLARA:*

> *Art. 1º A hipótese de impedimento prevista no inciso II do art. 42 do Anexo II do RICARF aplica-se exclusivamente aos conselheiros da representação dos contribuintes dada a especificidade de que trata o § 1º do mesmo dispositivo.*
>
> *§ 1º O interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, ocorre nos casos em que o conselheiro da representação dos contribuintes, em relação ao interessado ou empresa do mesmo grupo econômico:*
>
> *I - preste ou tenha prestado consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil; ou*
>
> *II - perceba remuneração, sob qualquer título, no período compreendido entre o primeiro dia do fato gerador objeto do processo administrativo fiscal até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso.*
>
> *§ 2º Eventual enquadramento de conselheiro da representação da Fazenda Nacional nos casos de que trata este artigo tipificaria improbidade administrativa nos termos dos incisos I e VIII do art. 9º da Lei nº 8.429, de 02 de junho de 1992.*
>
> *Art. 2º Há impedimento do conselheiro da representação da Fazenda Nacional:*
>
> *I - na hipótese em que tenha atuado como autoridade lançadora, ou praticado ato decisório monocrático, nos termos do inciso I do art. 42 do Anexo II do RICARF;*
>
> *II - quando o interesse for presumido pelo vínculo de parentesco ou de afinidade, nos termos do inciso III do mesmo artigo; e*
>
> *III - na qualidade de relator, quando tiver atuado na condição de relator ou redator em decisão anterior.*
>
> *Art. 3º Esta Portaria será publicada no Boletim de Serviço do CARF.*
>
> *CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO*

Com efeito, o Regimento anterior ao atual, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente ao tempo em que advogados podiam atuar como Conselheiros representantes dos Contribuintes, concomitantemente com a prática da advocacia, já dispunha:

> *Art. 42. O conselheiro estará impedido de atuar no julgamento de recurso, em cujo processo tenha:*
>
> *I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;*
>
> *II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto;*
>
> *III - como parte, cônjuge, companheiro, parentes consanguíneos ou afins até o terceiro grau;*

IV - participado do julgamento em primeira instância.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, considera-se existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes:

I - preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, ou dele perceba remuneração sob qualquer título, no período da instauração do processo administrativo fiscal e até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso; e

II - atue como advogado, firmando petições, em ação judicial cujo objeto, matéria, ou pedido seja idêntico ao do recurso em julgamento.

Ou seja, mesmo quando o Regimento não obrigava os representantes dos Contribuintes a se licenciar da Ordem dos Advogados do Brasil, o dispositivo já era direcionado aos Conselheiros representantes dos Contribuintes.

Situação diferente ocorria em Regimentos anteriores, em que a redação do dispositivo que tratava do impedimento trazia em seu bojo, a título de parágrafo, uma complementação ao *caput*, usando a expressão "considera-se também". A título exemplificativo, transcreve-se o que constava da Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007:

Art. 15. O conselheiro estará impedido de participar do julgamento de recurso, em cujo processo tenha:

I - atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático;

II - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; e

III - cônjuge, companheiro ou parentes, consangüíneos ou afins, até o terceiro grau, como parte, , ou como advogado da parte.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, ***considera-se também existir*** *interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro:*

I - percebe ou percebeu remuneração do recorrente, de advogado, de sociedade de advogados, de consultoria ou assessoria que lhe preste assistência jurídica e/ou contábil, em caráter eventual ou permanente, qualquer que seja a razão ou o título da percepção, no período que medeia o início da ação fiscal e a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso;

II - figure como representante ou mandatário, legal ou convencional, em ação judicial que tenha por fundamento ou pedido, no todo ou em parte, a mesma matéria que seja objeto do recurso em julgamento.

§ 2º O conselheiro representante da Fazenda Nacional estará impedido de atuar como relator em recurso no Conselho de Contribuintes quando tiver atuado como relator em instância inferior. (grifo nosso)

É importante destacar, ainda, que ao Processo Administrativo Fiscal aplica-se o Decreto nº 70.235, de 1972 e, somente em caráter subsidiário, a Lei nº 9.784, de 1999, cujo art. 69 traz disposição expressa nesse sentido: "*Os processos administrativos específicos*

continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei." E o Decreto nº 70.235, de 1972, remete ao Regimento Interno do CARF, a disciplina do seu julgamento, nos termos do art. 37:

> *Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno.*

Todavia, ainda que se entenda ser possível interpretação diversa aquela conferida por meio da Portaria CARF nº 1, de 2017, é oportuno esclarecer que o bônus de eficiência, tal como regulamentado por meio da Portaria RFB nº 31, de 18 de janeiro de 2017, ainda que precariamente, posto que será submetido ao Comitê Gestor do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil, composto por representantes do Ministério da Fazenda, do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e da Casa Civil da Presidência da República, somente será devido se a Secretaria da Receita Federal do Brasil atingir as metas constantes do Anexo II.

Para tanto, será necessário que os indicadores de 1 a 8, que não são atrelados à arrecadação, sejam positivos. Consoante a fórmula trazida no § 2º do art. 2º, a arrecadação somente influenciará o fator de multiplicação F (Indicador 9), o qual, por sua vez, será multiplicado pela somatório de todos os demais indicadores, de onde se conclui que, se a soma não for positiva, ou, em outras palavras, se os demais indicadores de eficiência e produtividade não foram atingidos, o indicador representativo da arrecadação será multiplicado por "zero", resultando, por conseguinte, em um bônus igual a zero.

Entretanto, ainda que todos esses argumentos até então aduzidos estivessem superados, considera-se oportuno registrar que os julgadores representantes da Fazenda Nacional entendem não estar impedidos porque sempre julgaram de acordo com o melhor direito, pautado na imparcialidade que a própria condição de julgador impõe.

Nesse sentido, e com a devida vênia aos que aduziram tal impedimento, entende-se ser necessário colocar e analisar os cenários possíveis decorrentes da presente problemática:

Pois bem, para levantamento desses cenários possíveis, deve-se considerar que:

(a) a multa lançada pode ser (*i*) indevida ou (*ii*) devida e

(b) no julgamento, essa multa pode ser (*i*) mantida ou (*ii*) cancelada.

Dessa forma, por análise combinatória, concluímos que os cenários possíveis são:

I. multa indevida mantida;

II. multa indevida cancelada;

III. multa devida mantida; e

IV. multa devida cancelada.

A seguir, analisa-se em separado cada um desses quatro possíveis cenários.

O **primeiro cenário, de multa indevida mantida**, é justamente aquele que aparentemente tem apelo. Poder-se-ia pensar que o conselheiro julgaria como devida uma multa indevida para aumentar a base de cálculo do bônus e, assim, aumentar sua parcela no bônus futuramente devido.

Entretanto, esse pensamento é equivocado porque não considera dois pontos essenciais:

- a verdadeira natureza do julgamento administrativo, uma revisão de legalidade do lançamento, que é facultativa e sujeita à palavra final do Poder Judiciário; e

- que a base de cálculo do bônus de eficiência não é a multa mantida administrativamente, mas sim a multa efetivamente devida, aceita, conformada e recolhida.

Na verdade, todo crédito tributário mantido no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, antes de ser recolhido, pode ser questionado no Poder Judiciário, em ação própria ou em sede de embargos à execução. E o Poder Judiciário é que tem a palavra final, é ele quem diz se a multa era efetivamente devida ou indevida. A palavra do Poder Judiciário é superior ao julgamento administrativo, podendo reformá-lo e, inclusive, dentro das regras legais e regimentais, vincular todos os julgamentos administrativos futuros.

Nesse caso, se o Poder Judiciário efetivamente decidir que uma multa mantida no âmbito do Processo Administrativo Fiscal era indevida, não haverá qualquer possibilidade de seu valor influenciar a base de cálculo do bônus de eficiência. Ao contrário, essa situação ensejaria ônus da sucumbência. E o mais importante, esse diálogo com o Poder Judiciário sinaliza o critério a ser utilizado administrativamente em situações equivalentes.

Portanto, como a multa administrativamente mantida e considerada indevida pelo Poder Judiciário não é a multa efetivamente recolhida, fica aqui afastada para esse primeiro cenário, a alegação de interesse indireto e, consequentemente, de impedimento do conselheiro fazendário.

Passa-se agora à análise do **segundo cenário, de multa indevida cancelada**. Ora, uma multa indevida e cancelada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, por óbvio não aumentaria a base de cálculo do Bônus de Produtividade, o que afasta também nesse cenário qualquer possibilidade de impedimento.

O **terceiro cenário, de multa devida mantida**, é o que a sociedade espera da atuação do Estado, das autoridades tributárias e de todos os julgadores administrativos, sejam eles representantes da Fazenda Nacional, sejam eles representantes dos contribuintes: a aplicação correta da legislação.

Todavia, nessa situação, para o caso de o sujeito passivo entender que a multa seria por acaso indevida, caberia a discussão junto ao Poder Judiciário, o que torna aqui aplicáveis todas as explicações já apresentadas para o primeiro cenário. Portanto, também não se pode alegar que, nesse cenário, falar-se-ia de parcialidade e consequentemente de impedimento.

Por fim, **o quarto cenário, de multa devida cancelada**, é o cenário que toda a sociedade quer evitar. Uma multa que pudesse ser considerada devida pelo Poder Judiciário, em face da legislação, e que fosse, entretanto, cancelada no âmbito administrativo caracteriza crédito tributário teoricamente devido, porém definitivamente perdido, porque, nesse caso, a

decisão administrativa (ainda que equivocada) é definitiva, por não ter a União legitimidade para recorrer ao Poder Judiciário contra decisão administrativa, salvo que seja provada má-fé, por corrupção.

Esse cenário, sim, é desencorajado pelo bônus de eficiência.

Mas esse cenário é ilegal, além de não interessar à sociedade e, conseqüentemente, ao Estado, aos bons contribuintes ou até mesmo aos conselheiros. Na verdade, esse cenário somente interessaria ao sonegador e àqueles que viessem a lucrar com a sonegação perpetrada. Aliás, situações relacionadas a esse cenário foram apontadas - pelo que se depreende do que foi publicado na imprensa ao longo dos anos de 2015 e 2016 - na chamada operação "Zelotes".

Ora, não se pode dizer que um mecanismo que inibe o erro e a corrupção venha a ser motivo de impedimento de atuação do conselheiro.

Portanto, afasta-se aqui, para esse cenário, também, a possibilidade de impedimento.

Enfim, para todos os cenários possíveis:

- a multa é devida ou indevida em face da legislação e não da vontade do conselheiro; e

- independentemente de sua vontade, nenhuma multa que o interessado considere indevida será recolhida sem que a ele seja assegurada a possibilidade de discussão junto ao Poder Judiciário.

Pelo que se encontra exposto acima, resta claro que não há interesse do conselheiro, seja direto ou indireto, na multa por ele julgada.

Confirmando a conclusão acima, cabe olhar mais uma vez para o passado e perquirir como aqueles que nos antecederam analisaram a situação sobre a qual agora nos debruçamos. Isso porque a presente situação é ontologicamente idêntica àquela que vigiu por mais de uma década nos Conselhos de Contribuintes, entre o início de 1989 e meados de 1999, quando a remuneração dos então Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional era composta pela RAV - Remuneração Adicional Variável.

A RAV, instituída pela Lei n° 7.711, de 1988, era calculada sobre o produto da arrecadação de multas em função da eficiência individual e plural da atividade fiscal. O valor dessa RAV foi limitado, inicialmente, ao valor do soldo do Almirante de Esquadra e, posteriormente, a 8 (oito) vezes o valor máximo do vencimento do Auditor-Fiscal e o valor da RAV devida aos conselheiros era o valor médio devido aos demais Auditores-Fiscais.

Ora, em tudo a RAV se assemelhava ao atual Bônus de Eficiência:

- a base era a mesma (produto de multas arrecadadas);

- o critério era o mesmo (eficiência da atividade fiscal);

- os limites eram equivalentes, valores máximos de soldos ou vencimentos (atualmente o limite é o vencimento de Ministro do Supremo Tribunal Federal); e

- o Regimento Interno vigente à época tinha dispositivo de impedimento equivalente.

Entretanto, durante todo o período da RAV, nunca foi sequer apontado um caso concreto de parcialidade por interesse direto ou indireto, nem discutido o impedimento dos conselheiros representantes da Fazenda Nacional, em função dessa remuneração. No entendimento deste conselheiro, a inexistência desse questionamento se deve ao fato de os que nos antecederam terem feito a análise de cenários aqui apresentados e visualizado a inocorrência de interesse direto ou indireto dos conselheiros na multa em julgamento.

Mais do que isso, não há registro, durante esse período, de aumento de multas indevidas mantidas administrativamente.

Portanto, a história confirma a análise aqui realizada e corrobora a inexistência de qualquer interesse direto ou indireto do conselheiro fazendário na multa em julgamento.

Aliás, se fosse possível inferir tal interesse, caberia arguir impedimento em qualquer julgamento acerca de exigências de crédito tributário promovido por funcionários públicos, quer em sede de processo administrativo ou judicial, vez que os tributos arrecadados são a principal fonte de recursos a assegurar a remuneração dos servidores públicos.

Ainda, a título de reforço, cumpre fazer referência a outros tribunais administrativos que, em 22 Estados Membros da Federação, também remuneram seus agentes com base na eficiência da fiscalização e arrecadação tributárias, sem que isso implique impedimento para o julgamento administrativo dos lançamentos de ofício.

Nesse sentido, convém trazer à tona o modelo do Estado de Pernambuco, onde se tem um Tribunal Administrativo autônomo, composto por julgadores concursados especificamente para tal fim, ou seja, sequer há paridade nos termos do CARF e, a despeito disso, não há diferença entre Auditor-Fiscal e Julgador, pois ambos os cargos recebem, entre outros valores, um bônus de 30% da arrecadação de multas (dividido por todos os auditores e julgadores, incluindo aposentadorias e pensões).

Pelos motivos acima expostos, os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional não estão impedidos de atuar no presente julgamento.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de impedimento dos julgadores fazendários em virtude da MP 765/16 e negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini.