



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

Processo nº 19396.720010/2017-43
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.827 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2019
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente LUPATECH - PERFURAÇÃO E COMPLETAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

PRELIMINAR DE NULIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. SÚMULA CARF 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade das leis que instituíram as contribuições para terceiros. Aplicação da Súmula Carf nº 2.

PRELIMINAR DE NULIDADE. INDEFERIMENTO DE PERÍCIA.

O indeferimento fundamentado de perícia contábil considerada prescindível não acarreta nulidade.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

Se todas as questões formuladas foram decididas, não é necessário ao julgador rebater todos os argumentos.

A ausência nos autos de resposta produzida pelo próprio sujeito passivo não acarreta prejuízo à defesa, nem nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA.

Havendo recolhimentos antecipados, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, §4º, do CTN

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. PROVISÃO DE BÔNUS.

A escrituração de despesas de remuneração a título de provisão pode ser tributada se não caracterizada essa provisão.

DESPESAS DE SALÁRIOS E ORDENADOS. RATEIO.

O registro contábil do pagamento de salários espelha fielmente os fatos ocorridos. O relatório interno que aponta a transferência de custos, o livro razão, as folhas de pagamento e notas de débito sobre rateio de despesas não

são elementos suficientes para afastar as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas e registradas contabilmente a título de salários e ordenados.

PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA.

Não caracterizados dolo, fraude ou simulação, descabe a qualificação da multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso e rejeitar as preliminares; por maioria de votos, reconhecer a decadência do período de 01/2012 e 02/2012, inclusive, vencidos os conselheiros Antônio Sávio Nastureles, Francisco Ibiapino Luz e João Maurício Vital; no mérito, em DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso, 1) por maioria de votos, para excluir do lançamento a qualificação da multa, vencidos os conselheiros Antônio Sávio Nastureles, Francisco Ibiapino Luz e João Maurício Vital, 2) por maioria de votos, manter a incidência de contribuição previdenciária sobre os bônus, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Wesley Rocha e Juliana Marteli Fais Feriato, e, 3) por unanimidade de votos, manter a incidência de contribuição previdenciária sobre o rateio de mão-de-obra.

João Maurício Vital - Presidente.

Reginaldo Paixão Emos - Relator.

Alexandre Evaristo Pinto - Redator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos, Alexandre Evaristo Pinto, Antônio Sávio Nastureles, Juliana Marteli Fais Feriato, Francisco Ibiapino Luz (suplente convocado), Marcelo Freitas de Souza Costa e João Maurício Vital (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 04-43.969 (e-fls. 2890 a 2918), proferido pela 3ª Turma da DRJ - Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS, que julgou improcedente a impugnação apresentada. O lançamento refere-se a dois Autos de Infração pelo descumprimento de obrigação principal de contribuições previdenciárias. São eles: AI relativo à contribuição previdenciária da empresa; e

AI relativo à contribuição para outras entidades e fundos (Sesi, Senai, Incra, Salário-educação e Sebrae).

No Relatório Fiscal de e-fls. 31 a 62, a fiscalização detalha os elementos de convicção que levaram ao lançamento. Em suma, os fatos geradores ali apurados referem-se ao pagamento das seguintes verbas:

a) GRATIFICAÇÃO A EMPREGADOS NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO, identificadas em lançamentos contábeis escriturados nas contas (611310 - BÔNUS), (611320 - BÔNUS) e (811310 - PROVISÃO DE BÔNUS), com o histórico de provisão de bônus ou de provisão de PLR, conforme demonstrativo de e-fls. 34 a 43. Essas despesas foram justificadas pelo contribuinte como sendo bônus de eficiência e segurança, pagos aos colaboradores conforme acordo coletivo e bônus por tempo de serviço, todos contabilizados a título de "provisão de bônus";

b) SALÁRIOS, ORDENADOS, VENCIMENTOS E SUBSÍDIOS A EMPREGADOS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO, identificados em lançamentos efetuados no grupo contábil de despesa (611110.1000 - SALÁRIOS E ORDENADOS), com o histórico - "COST SHARING OPERACIONAL", "SOTEP SOCIEDADE TÉCNICA DE PER" e "PREST PERFURAÇÕES LTDA", conforme demonstrativo de e-fls 47 a 50. Essas despesas foram justificadas pelo contribuinte como sendo de obrigações contraídas com empresas ligadas em decorrência do compartilhamento de custos e despesas.

Na impugnação (e-fls. 2639 a 2674) foi alegado, em síntese, o seguinte:

- NULIDADE POR AUSÊNCIA DE CÓPIA - nulidade do procedimento administrativo pela ausência de cópia integral do processo, na fase impugnatória, pois nele não estavam anexadas as petições, com fatos esclarecimentos e documentação, elaboradas pelo impugnante, em resposta às intimações fiscais;

- NULIDADE POR AUSÊNCIA DE REAPURAÇÃO:

- os lançamentos foram feitos sem a "respectiva reapuração" que levasse em conta não apenas as "supostas" remunerações mas também os créditos passíveis de reduzir o débito, como no caso da retenção de 11% na cessão de mão de obra;
- o Auditor Fiscal se absteiu do fato de que diversas verbas trabalhistas não devem integrar a base de cálculos daqueles tributos, seja em razão de expressa determinação legal (art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91), seja pela sua natureza indenizatória, sendo certo que em relação a muitas delas o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento pacificado quanto à não incidência.

- DECADÊNCIA - decadência das contribuições referentes ao período de janeiro a março de 2012 pela regra de contagem do art. 150, §4º do CTN;

- CONTABILIZAÇÃO DA PROVISÃO DE BÔNUS:

- a contabilização de valores a título de "provisão de bônus" se deu pelo fato de que, embora os colaboradores tenham atingido o nível de

eficiência para fins de percepção do bônus, tal gratificação somente era efetivamente paga se a IMPUGNANTE apurasse lucro no período;

- considerando a incerteza quanto ao prazo de pagamento e ao valor do desembolso, a IMPUGNANTE lançou a parcela do bônus como provisão. Nesse momento a hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não é deflagrada, pois o direito à percepção da gratificação está sujeito a duas principais condições futuras e incertas, quais sejam, (i) a apuração de lucro no período e (ii) a permanência do empregado nos quadros funcionais da empresa por ocasião do pagamento;
- não poderia o Fiscal Autuante ter considerado que as hipóteses de incidência das contribuições previdenciárias ocorreram no mês em que contabilizadas as "provisões de bônus", eis que o único fato relevante para fins de tributação é sua materialização, sendo certo que elas podem, inclusive, terem sido revertidas sem que os respectivos valores tenham sido pagos, devidos ou creditados;
- as contas cujos valores foram glosados não tiveram como contrapartida qualquer lançamento em conta de caixa ou equivalente de caixa, fato que atesta que não houve qualquer pagamento de bônus nos meses objeto do lançamento.

- CUSTO DE FOLHA REEMBOLSADOS: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS RECOLHIDAS PELAS SOCIEDADES EMPREGADORAS - COMPARTILHAMENTO DE EMPREGADOS:

- os valores lançados em conta de despesa (611110.1000 - SALÁRIOS E ORDENADOS) com as denominações "COST SHARING OPERACIONAL", "SOTEP SOCIEDADE TÉCNICA DE PER" e "PREST PERFURAÇÕES LTDA" se referem aos valores devidos às sociedades SOTEP Sociedade Técnica de Perfuração S.A. e PREST Perfurações Ltda. (integrantes do grupo LUPATECH), em razão de parte de seus empregados terem sido alocados a projetos cujos serviços foram prestados pela IMPUGNANTE;
- Com efeito, durante o período em que os empregados da SOTEP e da PREST trabalharam em projetos da IMPUGNANTE, esta última efetivou lançamentos a débito em conta de despesa (611110.1000 - SALÁRIOS E ORDENADOS), em contrapartida a crédito no passivo (contas a pagar), representando os montantes que deveriam ser reembolsados àquelas;
- Essa sistemática, amplamente utilizada por quase todas as grandes corporações, não acarreta qualquer prejuízo aos cofres públicos, eis que as contribuições previdenciárias são regularmente recolhidas pela pessoa jurídica empregadora, in casu, a SOTEP e a PREST;

- A fim de comprovar que todos os valores considerados omitidos pela Fiscalização foram corretamente computados na base de cálculo das contribuições previdenciárias apuradas pelas sociedades empregadoras (SOTEP e PREST), a IMPUGNANTE apresenta, em anexo (doc. 04), um "jogo" de documentos para cada uma das quantias contabilizadas na conta "611110.1000 - SALÁRIOS E ORDENADOS), contendo:
 - a) folha de pagamento da SOTEP ou da PREST, conforme o caso, especificamente em relação ao centro de custo em que estão alocados os custos trabalhistas atrelados a empregados que trabalharam em projetos cujos serviços foram prestados pela IMPUGNANTE;
 - b) conta do livro razão que comprova que os custos apontados no item acima foram devidamente contabilizados pela SOTEP ou PREST, conforme o caso, inclusive no tocante às provisões de férias e de 13º salário;
 - c) relatório que aponta a transferência dos custos para a IMPUGNANTE; e
 - d) nota de débito por meio da qual a SOTEP ou a PREST cobram as despesas da IMPUGNANTE, dentre elas os custos trabalhistas.
- o compartilhamento de empregados entre empresas do mesmo grupo econômico, como visto, não tem impacto para a arrecadação fiscal e previdenciária. No âmbito trabalhista e social tal prática beneficia os empregados (e consequentemente a economia), pois evita que empregados alocados a determinada empresa sejam demitidos por estarem ociosos. Simplesmente realoca-se o profissional a projeto cujo contrato de prestação de serviço foi firmado com outra sociedade do grupo. Há nada de ilegal.

- REVOGAÇÃO CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS - as contribuições destinadas a terceiros perderam amparo constitucional em função das disposições constantes da EC nº 33/2001, que modificaram a redação do art. 149, §2º, da Constituição Federal;

- INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA:

- revela-se descabido invocar o art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, pois a sanção nele prevista aplica-se apenas aos casos de sonegação, fraude ou conluio;
- inverídico dizer que a IMPUGNANTE teria tentado impedir ou retardar o conhecimento de qualquer circunstância relacionada com os fatos em questão, pois nada foi ocultado, nada foi negado, nada foi subtraído do exame das Autoridades que, ao contrário, de tudo

souberam mediante simples análise dos documentos contábeis que lhes foram transmitidos.

- a IMPUGNANTE agiu às claras, com lisura e lealdade, para que as Autoridades Fiscais pudessem investigar, com a amplitude e os poderes que a lei lhe confere, a integralidade dos documentos e de seus efeitos jurídico-fiscais, prestando todos os esclarecimentos solicitados.
- Ora, conforme se observa dos dispositivos transcritos acima, para a configuração dos crimes de sonegação, fraude ou conluio mostra-se indispensável a comprovação do dolo por parte do agente. O fato é que o Fiscal Autuante presumiu a ocorrência de dolo, eis que não há nos autos qualquer indicativo dessa conduta, mesmo porque:

a) com relação aos valores lançados como "Provisão de Bônus", a IMPUGNANTE acredita que eles não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, eis que, além serem provisões, podendo, portanto, não se materializar, eventual pagamento efetivo, estaria imune em virtude da previsão contida no art. 7º, IX, da Constituição da República; e

b) no tocante aos valores lançados como "compartilhamento de custos e despesas", a IMPUGNANTE acredita que eles não devem sofrer a incidência das contribuições previdenciárias, haja vista terem sido objeto de tributação na sociedade que empregava os respectivos empregados (SOTEP e PREST).

- Não há dúvida de que a IMPUGNANTE nada escondeu das Autoridades: não houve fraude, não houve má-fé, não houve engodo. Apenas, no máximo, divergência sobre a qualificação jurídica de que se deva dar aos fatos, os quais jamais foram falseados ou omitidos.

- A NECESSÁRIA DESIGNAÇÃO DE PERÍCIA:

- Caso não se entenda pela nulidade dos Autos de Infração aqui combatidos, a IMPUGNANTE, com fulcro no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972 e no art. 6º da Portaria MF nº 341/2011, pugna que este Colendo órgão julgador designe perícia a fim de atestar os seguintes fatos:

a) relativamente aos valores enquadrados nos autos de infração como "GRATIFICAÇÃO A EMPREGADOS NÃO OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO", embora de janeiro a julho de 2012 (período autuado) a IMPUGNANTE tenha efetuado lançamentos contábeis a título de "provisão de bônus", durante esse interregno os respectivos valores não foram pagos, devidos ou creditados aos empregados, não podendo,

portanto, haver a incidência das contribuições previdenciárias;

b) no tocante aos valores enquadrados nos Autos de Infração como "SALÁRIOS, ORDENADOS, VENCIMENTOS E SUBSÍDIOS A EMPREGADOS NÃO SUBMETIDOS À TRIBUTAÇÃO", eles se referem a contribuições previdenciárias que foram devidamente recolhidas pela SOTEP ou pela PREST, conforme o caso; e

c) em relação a ambos os grupos de débitos elencados acima, que a ausência de reapuração das contribuições previdenciárias fez com que tais tributos incidissem (i) sobre rubricas que por expressa determinação legal devem ser excluídas das respectivas bases de cálculo, (ii) sobre verbas de natureza indenizatória e (iii) sobre elas mesmas.

- Para tanto, a IMPUGNANTE requer se digne o ilustre Perito a responder os seguintes quesitos:

1) Provisão representa um fato líquido e certo?

2) No período de janeiro a julho de 2012, aos valores lançados pela IMPUGNANTE nos grupos contábeis "383100405.611300-BÔNUS" e "383105003.811300-BÔNUS" sofreram alguma contrapartida em conta de caixa ou equivalente de caixa? Em caso negativo, o que isso significa?

3) Ainda com relação aos valores lançados nos grupos contábeis "383100405.611300-BÔNUS" e "383105003.811300-BÔNUS", pode se dizer eles foram pagos, devidos ou creditados aos empregados entre janeiro e julho de 2012?

4) Ainda com relação aos valores lançados nos grupos contábeis "383100405.611300-BÔNUS" e "383105003.811300-BÔNUS", houve alguma movimentação contábil que permita concluir que houve o pagamento ou o crédito aos empregados? Em caso positivo, em qual(is) data(s)?

5) No tocante aos lançamentos efetuados pela IMPUGNANTE no grupo de despesas "611110.100-SALÁRIOS E ORDENADOS", especificamente aqueles com o histórico "COST SHARING OPERACIONAL", SOTEP SOCIEDADE TECNICA DE PER" e "PRES PERFURAÇÕES LTDA", os respectivos valores eram devidos às sociedades SOTEP e PREST em virtude de elas terem cedido empregados para trabalhar em projetos cuja

prestadora de serviços era a IMPUGNANTE (reembolso de custos trabalhistas e previdenciários)?

6) Ainda em relação aos valores mencionados no item acima, parte deles foram contabilizados na SOTEP ou na PREST, conforme o caso, em conta representativa de contas a receber?

7) Ainda em relação aos valores mencionados acima, eles foram computados na base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pela SOTEP ou pela PREST, conforme o caso?

O Acórdão da DRJ, nº 04-43.969 (e-fls. 2890 a 2918) considerou o lançamento procedente e não conheceu das alegações relativas à inconstitucionalidade das contribuições. O Acórdão teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

O prazo a homologação, será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado.

A contagem do prazo de decadência, no caso de dolo, fraude e simulação, é regulado pela disposição do Art. 173, Inc. I do CTN, contado o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BÔNUS. GRATIFICAÇÃO.

Integra o salário-de-contribuição do segurado, 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.

ÔNUS DE PROVAR.

É ônus do sujeito passivo provar que os documentos e os lançamentos contábeis considerados são imprestáveis para caracterizar a análise fiscal consubstanciada na decisão denegatória parcial do pedido de restituição.

MULTA QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa qualificada devido comprovação de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

VALIDADE DO LANÇAMENTO.

O Auto de Infração é válido e eficaz visto que foi lavrado com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Inconformada com a decisão de 1ª instância, a recorrente apresentou recurso voluntário, em 16/10/2017 (e-fls. 2925 a 2963), reproduzindo os argumentos da impugnação e acrescentando, em resumo, o seguinte:

– É Nula a Decisão em que a Autoridade Julgadora se Recusa a Apreciar Todos os Argumentos da Impugnação - houve negativa da Turma recorrida em analisar os seguintes argumentos constantes da impugnação: (i) nulidade em função da ausência de reapuração do tributo (“item III.B”); e (ii) insubsistência do crédito, pois eventuais fatos geradores das contribuições previdenciárias somente ocorrem com a perfectibilização de todas as condições necessárias à percepção do benefício (“item VI.A”).

- É Nula a Decisão pela Negativa do pedido de produção de provas - a Recorrente requereu em sua Impugnação a produção de perícia contábil, mas tal pedido foi sumariamente negado ao argumento de que o lançamento continha “todos os elementos para deslinde das questões impugnadas e para o julgamento do processo”. A Turma de Julgadora de

origem entendeu que “caberia ao impugnante comprovar a improcedência do critério adotado para apuração por aferição indireta, mediante documentos hábeis e idôneos”. No entanto, o deslinde da controvérsia se mostra eminentemente contábil, de forma que seria imprescindível a produção de prova técnica para que se pudesse comprovar que as divergências apuradas são fruto da equivocada interpretação feita pelo Fiscal autuante.

Em 13/02/2019, a recorrente apresentou gps da competência 01, 02 e 03/2012, visando provar o recolhimento antecipado de contribuições para fins de contagem do prazo decadencial. Requereu ainda dilação de prazo para apresentação do Lalur do ano-calendário de 2012 e do documento que regula o pagamento de bônus a seus funcionários.

É o relatório

Voto

Conselheiro Reginaldo Paixão Emos

O recurso voluntário é tempestivo e aborda matéria de competência desta Turma.

Do Conhecimento

Pedido de Dilação de Prazo

No documento de e-fls. 3006 a 3009, a recorrente solicitou dilação de prazo para apresentar o Lalur do ano-calendário 2012 e o documento que regula a sistemática de pagamento de bônus aos seus funcionários.

Na fase atual do processo não há previsão legal para a dilação de prazo solicitada. Quando da apresentação de tal solicitação, o processo já estava pautado para julgamento neste Colegiado. Portanto, é impossível atender ao pleito apresentado.

Assim, não conheço do pedido de dilação de prazo apresentado.

Revogação Constitucional das Contribuições Destinadas a Terceiros

Segundo a recorrente, os tribunais superiores firmaram posicionamento no sentido de que as contribuições do Salário-Educação, SENAI, SESI, SEBRAE e INCRA tem seu fundamento no art. 149 da Constituição Federal. Nessa esteira, com o surgimento da EC nº 33/2001, o art. 149 da Carta Magna passou a prever que as Contribuições por ele tratadas podem ter como base de cálculo somente o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro. Assim, restou proibido o estabelecimento de outras fontes como base de cálculo para as Contribuições, exceto em relação à contribuição do art. 195 do texto constitucional. Portanto, estariam revogados os dispositivos legais que versam sobre as hipóteses de incidência das Contribuições questionadas, haja vista estarem, atualmente, em descompasso com o novo texto constitucional.

A questão arguida refere-se à inconstitucionalidade das leis instituidoras das contribuições de terceiros. Essa questão atrai a aplicação da Súmula CARF nº 2, que transcrevo.

Súmula CARF nº 2

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

Resta, portanto, prejudicada a análise do questionamento, por fugir à competência do colegiado. Assim, não conheço das alegações relativas à inconstitucionalidade e ilegalidade das contribuições de terceiros.

Das Preliminares**Nulidade da Decisão que não apreciou todos os argumentos**

Primeiramente cumpre registrar que é majoritário na doutrina e na jurisprudência o entendimento de que o julgador não necessita rebater todos os argumentos apresentados na contestação, desde que todas as questões suscitadas sejam enfrentadas. É o caso das omissões apontadas pela recorrente, conforme as análises a seguir acerca de cada um dos dois itens ditos como não analisados pela decisão de 1ª instância (alíneas "a" e "b").

a) Nulidade em função da ausência de reapuração do tributo

Além de arguir a nulidade da decisão, que não teria se manifestado sobre a ausência de reapuração do tributo, essa mesma falta de reapuração foi trazida no recurso como argumento pela nulidade do lançamento, pelo que os dois pontos serão aqui tratados.

A decisão de 1ª instância não abordou diretamente o ponto levantado sobre a não realização da chamada "reapuração" como causa de nulidade, mas abordou no tópico "VALIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL" o procedimento fiscal em si, que culminou justamente na apuração questionada do crédito tributário, remetendo ao disposto no art. 142 do CTN. Constatou do tópico citado:

Contrariamente ao alegado pela impugnante, o presente auto de infração não padece de nulidade pois cumpriu todas as determinações legais, referentes a contribuição social exigida nos autos, que permitem a ampla defesa conforme dispõe o artigo 37, caput, da Lei n.º 8.212/91:

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 e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Verifica-se nos autos, a exuberância de relatórios e documentos que são os requisitos estabelecidos na legislação, e pode se concluir que o Relatório Fiscal identifica os dispositivos legais aplicados ao lançamento e o fato gerador das contribuições previdenciárias e que a Auditoria Fiscal apenas aplicou a legislação vigente, em nítida obediência ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, e portanto, consubstancia um procedimento administrativo perfeitamente regular e válido.

(grifei)

Foi dito na impugnação que "*Sem essa reapuração é impossível saber com segurança se as remunerações pretensamente omitidas resultaram nos valores de contribuições previdenciárias que foram lançados ...*". Ou seja, haveria prejuízo decorrente da incerteza quanto à correção dos valores apurados. A possibilidade de prejuízo à defesa, como causa de nulidade, foi tratada no item da decisão de 1ª instância sob o título CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA / ÔNUS DA PROVA. Segue trecho citado:

*Consta no relatório fiscal que a empresa foi intimada a apresentar documentação relacionada aos fatos geradores de contribuições previdenciárias, mas os apresentou de forma deficiente, o que levou a autoridade fiscal, **conforme expressamente consignado em diversas passagens do Relatório Fiscal**, apurar as contribuições previdenciárias devidas com base em conformidade com o disposto na referida Lei nº 8.212/1991, Art. 33 § 3º:*

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e o Departamento da Receita Federal – DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário;

Extrai-se do relatório fiscal, que para fins de apuração do presente crédito tributário, considerou-se o valor lançado nas contas contábeis debitada e creditada especificadas e nos documentos que as lastrearam.

Trata-se de aspecto quantitativo extraído de documentos e informações do próprio impugnante, e portanto, ao caso aplica-se perfeitamente a regra da inversão do ônus da prova quanto aos valores, devidos ou creditados, passando-a ao sujeito passivo, com base no art. 33 § 3º da Lei 8.212/91.

São fartas as referências na decisão e no relatório com respeito às oportunidades que teve a recorrente para apresentar as provas que julgasse conveniente. Dentre essas provas, poderia terem sido apresentadas as provas dos ditos créditos. Mas, estes, foram apenas mencionados genericamente.

É o que ocorreu no item 29 do recurso voluntário. Foi dito que "se existem créditos ..." deveria ser refeita a apuração. Mas, essa afirmação da existência de créditos surge desconectada, não precedida, nem seguida, de nenhuma explicação sobre onde estão esses créditos, quais são seus valores e seus períodos, qual sua origem, etc. Nada foi detalhado:

29. Ora, se existem créditos passíveis de compensação, mostrar-se-ia imprescindível que o Fiscal Autuante refizesse a apuração das contribuições previdenciárias, com o auxílio da GFIP, a fim de contrapor os débitos lançados com os créditos porventura existentes. (grifei)

A pretensa ausência de reapuração do tributo, que comprometeria o lançamento, e a falta de menção expressa a essa ausência de reapuração, que comprometeria a

decisão de 1ª instância, têm como lastro possíveis créditos da recorrente. Cabe indagar então quais são esses créditos? Das manifestações apresentadas na impugnação e no recurso, extrai-se que são verbas que a recorrente considera inconstitucionais, tais como auxílio doença/acidente, aviso prévio indenizado e terço constitucional de férias (citadas em nota de rodapé) e créditos decorrentes da retenção de 11% na cessão de mão de obra. Mas, tudo isso em abstrato. Nada foi demonstrado.

Sobre os pretensos créditos de retenção de 11%, decorrentes da cessão de mão de obra, frise-se não houve demonstração desses valores. A retenção de 11% é recolhida pelo tomador de serviços no CNPJ da empresa prestadora de serviços, que é a beneficiária do recolhimento. Assim, o recolhimento figura no conta corrente de contribuições previdenciárias da prestadora. Esse fato praticamente torna quase impossível a não consideração pela fiscalização de eventuais créditos de retenções de cessão de mão de obra. Via de regra, a compensação é efetuada pelo prestador, que se credita das retenções que sofre e, portanto, pode compensá-las com suas próprias contribuições devidas. No presente caso, a recorrente ocuparia que posição (não foi dito)? Supõe-se que a posição equivaleria à de tomadora dos serviços, hipótese essa que torna sem sentido pugnar pela compensação de retenções que teria sofrido em relação a tais verbas. Enfim, tais retenções foram apenas mencionadas de uma forma genérica e nunca foram esclarecidas ou demonstradas, o que torna impossível considerá-las na apuração.

Melhor sorte também não ampara a recorrente quando se analisa o argumento de possíveis créditos decorrentes de verbas supostamente inconstitucionais. Somente uma decisão judicial poderia gerar os créditos que a recorrente invoca. Não foi apontada nenhuma decisão judicial favorável nesse sentido. Portanto, também genérica a argumentação. Também inviável o cômputo de tão impalpáveis créditos.

É consagrado na jurisprudência o entendimento de que não há nulidade sem prejuízo.

Logo, quais foram os prejuízos decorrentes de a decisão não abordar em destaque o ponto "reapuração", que nem sequer tem previsão na legislação? Qual o prejuízo decorrente de o crédito ter sido apurado e lançado como o foi, sem cogitar de improváveis retenções de 11% e de questionamentos em abstrato sobre a inconstitucionalidade de verbas salariais?

Assim, considerando que o procedimento de apuração foi feito nos termos da legislação e que não foram demonstrados os créditos supostamente desconsiderados, não vislumbro hipótese de nulidade, pois não houve prejuízo ao sujeito passivo.

b) Nulidade pela insubsistência do crédito em razão da não perfectibilização de todas as condições necessárias à percepção do benefício

O argumento apresentado na impugnação e que, segundo a recorrente, não teria sido analisado, consta do item da impugnação com o seguinte título "VIA – BÔNUS PROVISIONADOS: EVENTUAIS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS OCORRERIAM SOMENTE COM A PERFECTIBILIZAÇÃO DE TODAS AS CONDIÇÕES NECESSÁRIAS À PERCEPÇÃO DO BENEFÍCIO".

Nesse item da peça impugnatória foi defendido que a contabilização de bônus a título de provisão ocorreu por que havia duas condições futuras para percepção do benefício: a ocorrência de lucro e a permanência do empregado na empresa.

Pois bem, a decisão recorrida tratou desse assunto no mérito, no item "GRATIFICAÇÃO/BÔNUS". Transcreve-se abaixo o trecho que tratou do argumento questionado:

O impugnante alega que tais pagamentos se referem a despesas relacionadas a bônus de eficiência e segurança pagos aos colaboradores, além de bônus por tempo de serviço:

31. O motivo do lançamento a título de provisão se deu pelo fato de que, embora os colaboradores tenham atingido o nível de eficiência para fins de percepção do bônus, tal gratificação somente era efetivamente paga se a IMPUGNANTE apurasse lucro no período. (grifei)

O defendente alega que não houve pagamento e que foi revertido para conta contábil adequada que não representa saída de numerários: (grifei)

37. O próprio Auditor Fiscal afirma que não houve lançamento a conta de caixa ou equivalente de caixa, tendo observado que os saldos foram revertidos (entenda-se não concretizados, logo não pagos) contra a conta "383100000-146310.1012 - INVESTIMENTOS A LONGO PRAZO", que não representa saída de numerários.

38. Por outro lado, ao contrário do que fez crer o Auditor, a verba "provisão de bônus" não foi devida ou creditada aos empregados na data do respectivo lançamento contábil, pois, como visto, dependia de um evento futuro e incerto. Data venia, revela-se verdadeiro absurdo a pretensão de tributar meras provisões.

Passa-se a análise do conjunto fático probatório em face do esquadro lógico jurídico resumidos nos seguintes pontos:

(...)

Segundo, os códigos contábeis e natureza das contas utilizadas indicam que se tratam de contas de resultado e não de provisão que deveriam ter contrapartidas em conta do passivo com previsão de operações contábeis de estorno. (grifei)

(...)

Portanto, como se vê, o argumento acerca da pertinência da provisão foi analisado e decidido.

Segundo o CPC nº 25, "Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos". Ou seja, a incerteza é um componente inerente à constituição de provisões.

Ao se debruçar sobre a provisão defendida pelo contribuinte, a decisão recorrida analisou, por decorrência, as razões que levaram à constituição da provisão.

Sem razão a recorrente nesse ponto, pois, mais uma vez, o julgador não precisa contra-argumentar cada ponto levantado na contestação, desde que a questão tenha sido enfrentada, como o foi.

Nulidade da Pela Negativa de Pedido de Produção de Provas

A negativa da perícia teve como motivação o fato de que o julgador considerou as provas dos autos suficientes e com todos os elementos para solução das questões impugnadas.

Os registros contábeis de provisão efetuados e a não conformação destes aos ditames do CPC 25, bem como as contabilizações de despesas de salários/ordenados e a descon sideração do rateio alegado, propiciaram à fiscalização formar convicção quanto à incidência das contribuições lançadas. A convicção fiscal e os elementos analisados na ação fiscal foram considerados suficientes e pertinentes, tendo respaldado a negativa do pedido de perícia.

Entendo que a decisão guarda consonância com as normas que regem a perícia no âmbito administrativo. Senão vejamos:

Decreto 70.235/72

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

(...)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

De igual forma, entendo pela suficiência dos elementos considerados. Assim, foi correta a decisão de 1ª instância ao negar o pedido de perícia.

Nulidade da Pela Ausência de Cópia Integral - Devolução do Prazo para Impugnação

Sobre esse questionamento, transcrevo a decisão de 1ª instância e adoto seus fundamentos:

Houve a seguinte alegação do impugnante:

7. O que surpreende a IMPUGNANTE é que não consta do ambiente virtual as petições que foram elaboradas em resposta às intimações fiscais expedidas ao longo da Fiscalização, por meio das quais fora apresentada farta documentação e preciosos esclarecimentos acerca dos fatos que envolvem a autuação. Ressalte-se que a própria Autoridade Fiscalizadora ao lavrar os autos de infração relata que foram apresentadas respostas pelo contribuinte. 8. Não há dúvida de que a falta de acesso aos documentos apresentados na fase de fiscalização oculta dos julgadores administrativos importantes elementos que envolvem a autuação, situação essa que não se coaduna com os princípios norteadores do contencioso administrativo.

Mesmo relevando as diversas oportunidades de apresentação de esclarecimentos na fase de auditoria fiscal, cabe destacar que a **eventual falta de acesso a cópia de documentos produzidos pelo próprio sujeito passivo, por regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece, não tem o condão de menoscabar o exercício pleno da defesa** visto que nos presentes autos contam os indigitados documentos que poderiam ser complementados com novos elementos probatórios. (grifei)

Ademais os relatórios que especificaram os aspectos quantitativos do crédito tributário foram apurados mediante as cautelas técnicas estabelecidas na legislação regente conforme informado pela autoridade lançadora.

Eventual dificuldade técnica, deveria ser comunicada oportunamente para que fosse tutelado o direito de defesa e o interesse público, mediante atos de demanda e resposta administrativa do setor competente da Receita Federal do Brasil.

Portanto, salvo quando presentes as hipóteses de nulidade expressas no art. 59 do Decreto 70.235/72, a nulidade do lançamento, por ser ato extremo, só deve ser declarada quando houver prejuízo insuperável para o sujeito passivo, sobretudo quando o vício do ato lhe impede o exercício da ampla defesa e do contraditório, ou quando acarretar lesão ao interesse público, conforme se extrai do art. 55 da lei 9.784/99, a contrario sensu:

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

O exercício do contraditório e da ampla defesa, pelo sujeito passivo, é assegurado com a oportunidade para que conheça a motivação fática e jurídica do lançamento e possa se defender em plenitude.

Dessa forma, a ausência no processo digital de respostas produzidas pela própria recorrente, por certo período, durante o prazo de impugnação, não poderia causar prejuízos à sua defesa. Assim, afasta-se essa nulidade.

Pelo exposto, restam rejeitadas todas as preliminares arguidas.

Da Prejudicial de Mérito - Decadência

Sustentou a recorrente que os lançamentos relativos aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2012 estariam extintos pela decadência, com base na regra de contagem prevista no art. 150, §4º do CTN.

Diversamente do que restou decidido na decisão de 1ª instância, entendo que não foram caracterizados dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo. No item relativo à multa qualificada deste voto, detalhei esse entendimento.

Pelo exposto, resta possível a aplicação da regra de contagem prevista no art. 150, §4º do CTN, desde que tenha havido recolhimento antecipado do tributo na mesma competência.

Conforme documentos acostados aos autos às e-fls 3012 a 3020, houve recolhimento antecipado de contribuições previdenciárias nas competências de 01/2012 e 02/2012. Considerando que a ciência do lançamento se deu em 30/03/2017, as contribuições lançadas nas competências de 01 e 02/2012 foram atingidas pela decadência, pela regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

Do Mérito

Dos Bônus Provisionados: não Perfectibilização de Todas as Condições Necessárias à Percepção do Benefício

Argumenta a recorrente que os valores lançados com o histórico de provisão de bônus não caracterizam fatos geradores no mês em que contabilizados, pois, não representam o pagamento desses bônus aos trabalhadores. Informa ainda que tal pagamento dependia de condições incertas e futuras: ocorrência de lucro e permanência do trabalhador na empresa.

Frisou que, ao contrário do que disse o acórdão recorrido, não houve erro de lançamento contábil, mas um equívoco de interpretação por parte das autoridade tributárias. Isso por que a provisão, conforme preconiza o pronunciamento CPC 25, se caracteriza como um passivo de prazo ou valor incertos. Logo ao se reconhecer uma provisão a contrapartida contábil ocorrerá necessariamente contra o resultado.

A recorrente adotou o seguinte critério no registro contábil das provisões de bônus: foram feitos débitos das contas de despesa (611310 - BÔNUS), (611320 - BÔNUS) e (811310 - PROVISÃO DE BÔNUS) e, em contrapartida, foram feitos créditos nas contas do passivo (383100000.212132.1003 - BÔNUS ESTATUTÁRIO) e (383100000.212131.1000 - BÔNUS).

O Pronunciamento Técnico CPC 25, citado pela recorrente e aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 16/09/2009, estabeleceu os critérios de reconhecimento de provisões. Diz o pronunciamento em seu item 11:

*11. As provisões podem ser **distintas de outros passivos** tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (accruals) porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação. (grifei)*

Prescreve ainda o item 59 do referido CPC 25, para o caso de mudança na provisão:

*59. As provisões devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, **a provisão deve ser revertida**. (grifei)*

Portanto, assiste razão à recorrente quando diz que a contrapartida contábil do reconhecimento da provisão será uma conta de resultado. Mas, também, é verdade que, se a despesa não se confirmasse, a constituição da provisão seria revertida.

A destinação futura das provisões efetuadas e registradas no passivo dependeria dos dois eventos futuros possíveis: pagamento ou reversão. Nos dois casos, o saldo credor da conta do passivo 383100000.212131.1000 - BÔNUS, que registra uma obrigação de bônus a pagar, seria sempre debitada. A contrapartida desse débito seria um crédito no ativo circulante, caixa ou bancos (no caso de pagamento), ou um crédito em uma conta de resultado (no caso de reversão da provisão). Essa conta de resultado seria uma conta de Reversão da Provisão (conta de receita).

No entanto, não foi isso que ocorreu, segundo se viu.

Houve uma contrapartida da provisão a crédito de conta de investimento a longo prazo, conforme descrito no relatório fiscal:

2.5.8. Como mera informação, o Fisco constatou que o saldo da conta do passivo circulante (383100000.212131.1000 - BÔNUS) foi reduzido em contrapartida da conta do ativo (383100000.146310.1012 - INVESTIMENTOS A LONGO PRAZO), conforme evidenciado nos lançamentos a seguir:

O procedimento descrito acima foi confirmado pela manifestação da recorrente no recurso voluntário, item 63:

*63. O próprio Auditor Fiscal afirma que não houve lançamento a conta de caixa ou equivalente de caixa, tendo observado que **os saldos foram revertidos (entenda-se não concretizados, logo não pagos) contra a conta “383100000-146310.1012 – INVESTIMENTOS A LONGO PRAZO”**, que não representa saída de numerários. (grifei)*

No entanto, em que pese a manifestação recursal acima, não foi fornecida pela recorrente uma explicação sobre o porquê da realização de créditos na conta ativa de

Investimentos a Longo Prazo em contrapartida de provisões antes registradas no passivo, não restando demonstrado se tal lançamento seria reversão ou pagamento.

Em se tratando de reversão de provisão ou de mero pagamento de bônus não se vislumbra a possibilidade de contrapartida do lançamento a crédito de uma conta de investimentos a longo prazo. Ao efetuar tal registro contábil, o contribuinte permite a conclusão de que, na constituição da provisão, o débito na conta de despesa configurava um reconhecimento definitivo dessa despesa, o que desfigura totalmente o instituto da provisão de despesas.

Veja-se o que diz o item 61 do Pronunciamento CPC 25, sobre o uso de provisões constituídas. Suas observações sobre uso para outra finalidade são aqui apropriadas:

61. Uma provisão deve ser usada somente para os desembolsos para os quais a provisão foi originalmente reconhecida.

*62. Somente os desembolsos que se relacionem com a provisão original são compensados com a mesma provisão. **Reconhecer os desembolsos contra uma provisão que foi originalmente reconhecida para outra finalidade esconderia o impacto de dois eventos diferentes.** (grifei)*

A fiscalização, por sua vez, visando obter esclarecimentos sobre os registros contábeis efetuados, solicitou esclarecimentos por meio de termos de intimação. No entanto, as respostas fornecidas não foram suficientes para firmar convicção sobre o modus operandi, ou seja, como ocorriam a provisão e o pagamento/reversão do referido bônus:

2.5.9. Antes dos fatos, o Fisco, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 05, de 08/02/2017, solicitou esclarecimentos, por parte do autuado, sobre os motivos que o levou a contabilizar as chamadas despesas de "provisões de bônus", nas contas (611310 - BÔNUS), (611320 - BÔNUS) e (811310 - PROVISÃO DE BÔNUS), sem reciprocidade desses registros nas folhas de pagamento.

Para uma visão abrangente dos fatos apurados em relação às normas que regem o assunto, vale resgatar a prescrição legal, da lei 8.212, artigo 32, inciso II, que estabelece o registro contábil de forma discriminada dos fatos geradores das contribuições. Essa segregação visa justamente propiciar a correta identificação de cada fato gerador separadamente. Ou seja, é do contribuinte o ônus de demonstrar, por meio de uma escrituração contábil clara e segregada, que todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias receberam o tratamento contábil adequado, eliminando dúvidas quanto aos fatos contábeis representados. Segue o artigo citado:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

(...)

Via de regra, o registro contábil de parcelas remuneratórias como despesa implica em correspondência com a folha de pagamento. O que retiraria essa necessária correspondência dos lançamentos a título de provisão seria, justamente, o seu tratamento adequado como provisão. Assim, não demonstrado contabilmente que tais lançamentos receberam o adequado tratamento de provisão, caberia à recorrente remontar e demonstrar o caminho de tais lançamentos. Sua realização ou sua reversão.

Isso, no entanto, não foi feito em toda a sua extensão.

Foi argumentado ainda que os valores discutidos estariam imunes à incidência das contribuições previdenciárias por força do art. 7º, IX, da Constituição. Pela discrepância entre o inciso IX e a matéria em discussão, creio que a recorrente quis se referir ao inciso XI:

Art. 7º (...)

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

Entendo que o argumento pela imunidade com base no inciso XI, acima transcrito, não merece prosperar, uma vez que o próprio relatório fiscal reportou que houve a descaracterização da própria PLR ocorrida nos autos do processo nº 19396-720.011/2017-98 (autuação integrante do mesmo procedimento fiscal). Até decisão contrária, presume-se correto o diagnóstico feito pela autoridade lançadora, em nome do princípio da presunção de legitimidade. De outro lado, não houve nestes autos produção de prova a embasar a pretendida imunidade.

Pelo exposto, não caracterizada a provisão, os lançamentos a esse título, que compuseram os resultados da empresa, devem ser tributados pelas contribuições previdenciárias.

Custos de Folha de Pagamento Reembolsados - Rateio de Despesas

Transcrevo os itens abaixo peça recursal, que trazem os questionamentos sobre o compartilhamento de recursos, ora analisados:

72. Noutro giro, o Fiscal Autuante afirma que, nos meses de fevereiro a dezembro de 2012, a RECORRENTE não considerou na base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores lançados em conta de despesa (611110.1000 – SALÁRIOS E ORDENADOS) com as denominações “COST SHARING OPERACIONAL”, “SOTEP SOCIEDADE TECNICA DE PER” e “PREST PERFURAÇÕES LTDA”.

73. Por sua vez, o Órgão Julgador de origem, empregando termos genéricos e padronizados e demonstrando sequer ter analisado os documentos apresentados pela RECORRENTE junto à impugnação, aduz simplesmente “que não há previsão legal de compartilhamentos de recursos” e que “constata-se pontos a favor da verossimilhança da tese fiscal”.

(...)

75. Ressalte-se, ademais, que ao afirmar que “as supostas prestadoras de serviços, SOTEP e PREST não informaram nenhuma declaração válida e eficaz” a Turma recorrida parece não ter analisado detidamente os documentos acostados à impugnação, pois, se o tivesse, constataria que a RECORRENTE anexou ao “doc. 03” da impugnação um “jogo” de documentos para cada uma das quantias contabilizadas na conta “611110.1000 – SALÁRIOS E ORDENADOS), contendo:

a) folha de pagamento da SOTEP ou da PREST, conforme o caso, especificamente em relação ao centro de custo em que estão alocados os custos trabalhistas atrelados a empregados que trabalharam em projetos cujos serviços foram prestados pela RECORRENTE;

b) conta do livro razão que comprova que os custos apontados no item acima foram devidamente contabilizados pela SOTEP ou PREST, conforme o caso, inclusive no tocante às provisões de férias e de 13º salário;

c) relatório que aponta a transferência dos custos para a RECORRENTE; e

d) nota de débito por meio da qual a SOTEP ou a PREST cobram as despesas da RECORRENTE, dentre elas os custos trabalhistas.

76. Diante disso, a RECORRENTE esclarece que as quantias que se pretende tributar se referem aos valores devidos às sociedades SOTEP Sociedade Técnica de Perfuração S.A. e PREST Perfurações Ltda. (integrantes do grupo LUPATECH), em razão de parte de seus empregados terem sido alocados a projetos cujos serviços foram prestados pela RECORRENTE.

77. Com efeito, durante o período em que os empregados da SOTEP e da PREST trabalharam em projetos da RECORRENTE, esta última efetivou lançamentos a débito em conta de despesa (611110.1000 – SALÁRIOS E ORDENADOS), em contrapartida a crédito no passivo (contas a pagar), representando os montantes que deveriam ser reembolsados àquelas.

78. Essa sistemática, amplamente utilizada por quase todas as grandes corporações, **não acarreta qualquer prejuízo aos cofres públicos, eis que as contribuições previdenciárias são regularmente recolhidas pela pessoa jurídica empregadora, in casu, a SOTEP e a PREST.**

(...)

81. Adicionalmente, ao manter a autuação por considerar que inexistia previsão legal, o órgão Julgador olvida-se que sob a ótica do princípio da legalidade afeta às relações privadas,

conforme muito bem leciona o insigne HENRIQUE SAVONITTI MIRANDA10, “o administrador privado conduz seu empreendimento com dominus, agindo com os poderes inerentes à propriedade em toda a sua extensão. Assim, tudo o que não é proibido, é permitido ao gestor privado”.

Os lançamentos contábeis que deram origem ao presente lançamento fiscal foram debitados na conta de despesa de "Salários e Ordenados", segundo relato da autoridade lançadora, abaixo transcrito:

2.6.12. Isso fica mais evidente, quando se constata que as chamadas despesas "compartilhadas" de mão-de-obra são lançadas no mesmo grupo contábil (611110-1000 - SALÁRIOS E ORDENADOS) das despesas incorridas da folha de pagamento do autuado, que nem sequer teve o trabalho de segregá-las.

A CLT trata da remuneração do trabalhador empregado nos artigos 457 a 467 e define salário como contraprestação do serviço efetuado pelo **empregado** no decorrer do mês. Por sua vez, reza o art. 3º do mesmo diploma legal:

*Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste **e mediante salário**. (grifei)*

Não se vislumbra, assim, a possibilidade de registro contábil a título de salários para representar a remuneração paga a empregados de outras empresas. Em situações de cessão de mão de obra não há uma relação de emprego entre a empresa tomadora e o prestador e, por conseguinte, não há salário pago pela tomadora de serviço.

Nessa ótica, sob o prisma da auditoria fiscal, se houve o registro contábil de salários, houve o pagamento de salários.

Fatos geradores diferentes não devem, nesse sentido, ser misturados nas mesmas contas. Não por outro motivo que a lei 8.212/91 em seu art. 32, inciso II, previu que a empresa deve "lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições...".

Anteriormente à alteração promovida pela MP nº 1.663-15, de 22/10/98, que instituiu a retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal de prestação de serviço, a Previdência Social sofria constantes perdas, pois a sistemática anterior, de simples solidariedade, não conseguia assegurar aos cofres previdenciários o recolhimento das contribuições que recaiam sobre os prestadores de serviços, muitos deles sem patrimônio e com intensa prática de cessão de mão de obra.

Assim, as formas de contratação de mão de obra foram previstas na legislação previdenciária e para elas foram traçados procedimentos específicos, objetivando a clara identificação dos fatos geradores relacionados, bem como o combate à sonegação. Transcrevo a parte do acórdão recorrido que muito bem resumiu essas formas de contratação:

Assim, consoante interpretação sistemática do dispositivo contido no RPS, Art. 219, auxiliadas pela legislação infra-legal, restam distinguidos as seguintes formas de contratação de serviço: 1) cessão de mão-de-obra para a qual cabe retenção; 2)

empreitada do serviços dentro dos incisos I a V, para os quais cabem retenção; e 3) empreitada de serviços fora dos incisos I a V para os quais NÃO cabem retenção.

Em que pese a liberdade assegurada ao gestor privado de que "o que não é proibido, é permitido", tal liberdade deve observar os limites impostos pelas normas, inclusive infralegais, como no caso das instruções normativas.

Daí por que me filio às razões esposadas pelo julgador de 1ª instância de que o compartilhamento de recursos não tem amparo na legislação para que a empresa reconheça, a título de salário, salários pagos por outra. Para uma contratante, tais valores não são salários e ordenados. Paga-se salários e ordenados a seus empregados. Não a empregados de terceiros. Para uma contratante o valor despendido com mão de obra é de serviços prestados. Quem paga salário deve reconhecer o salário contabilmente. A escrituração deve espelhar com fidelidade as operações realizadas. Se, posteriormente, houver ajustes entre empresas do mesmo grupo, que se dê tratamento contábil adequado a esses ajustes. Mas, certamente, a empresa que hipoteticamente recebesse a força de trabalho cedida não se tornaria pagadora de salários por essa operação.

Quanto à possibilidade de bis in idem, é impossível esse diagnóstico diante da informação prestada pela autoridade julgadora de primeira instância de que não foram apresentadas declarações válidas e eficazes em GFIP pelas empresas SOTEP e PREST, bem como pela ausência de demonstração detalhada de que as remunerações em debate foram declaradas e recolhidas.

Ademais, também não foi constatado em pesquisa no Sistema de Registro de GFIP da Receita Federal do Brasil nenhuma declaração favorável à tese defensiva, visto que as supostas prestadoras de serviços, SOTEP E PREST, não informaram nenhuma declaração válida e eficaz, que também deveriam estar lastreadas em documentos administrativos e fiscais.

Pelo exposto, restam afastados os argumentos recursais nesse ponto.

Da Multa Qualificada

A imposição da multa qualificada de 150% foi justificada no relatório fiscal nos seguintes termos:

4.2. Quanto à aplicação dobrada da multa de ofício na autuação, deve-se ao fato do autuado incorrer reiteradamente com a prática de lançar despesas de natureza salariais de "Provisão de Bônus" e de "compartilhamento de custos e despesas" na escrita contábil, apurando-as no resultado do exercício, sem com isso, informá-las nas folhas de pagamento da empresa e não declará-las nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) no ano 2012.

4.3. Diante da ocorrência destes fatos, e apesar de pleno conhecimento de que se tratava de despesas de natureza salariais, o autuado preferiu suprimir ou reduzir a contribuição social previdenciária e de terceiros ao deixar de lançar

mensalmente em títulos próprios da sua contabilidade os valores relativos a essas contribuições e ao omitir valores de remunerações pagas ou creditadas aos empregados na GFIP.

A decisão de 1ª instância concluiu pela ocorrência de ação dolosa, considerando procedente a qualificação da multa de ofício.

Entendo de forma diversa.

Em relação ao fato gerador relacionado à contabilização de despesas de "ordenados e salários" fica evidente que o contribuinte teve entendimento diverso da fiscalização, interpretando que não incidiria contribuição sobre as remunerações que pagou, baseando-se na possibilidade de não incidência sobre os custos de folha de pagamento rateados com outras empresas do grupo. Tanto é que contabilizou tais despesas a esse título, com suporte em sua interpretação e nos documentos que acostou.

Quanto ao fato gerador baseado na provisão de bônus, tem-se situação similar em que o contribuinte lançou contabilmente essa provisão, no momento da constituição, em termos tecnicamente aceitos. Porém, ficou demonstrado lançamento atípico em março de 2012, que infirmou os registros contábeis àquele título, levando ao lançamento do crédito baseado na constituição da provisão. Entendo que não ficou demonstrada em toda sua extensão o desdobramento dos fatos, apto a denotar comportamento doloso. O que torna factível admitir que o contribuinte interpretou de forma incorreta a ocorrência desses fatos geradores.

Não vejo dolo nas duas situações, a justificar a qualificação da multa de ofício.

Conclusão

Voto, portanto, por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações relativas à inconstitucionalidade das contribuições de terceiros e do pedido de dilação de prazo, e, na parte conhecida, por rejeitar as preliminares e por excluir do lançamento os valores lançados nas competências de 01/2012 e 02/2012, em razão da decadência, e, no mérito, por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para afastar a multa de ofício qualificada de 150%, devendo ser aplicada a multa de ofício de 75%.

É como voto.

Reginaldo Paixão Emos - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto - Redator

Com a devida vênia ao voto vencedor, apresento declaração de voto no tocante à questão dos bônus provisionados.

Nos termos do Pronunciamento Contábil n. 25 “Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes” do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, provisões são passivos de prazo ou de valor incertos.

A Recorrente afirma que os valores lançados com o histórico de provisão de bônus não caracterizam fatos geradores no mês em que contabilizados, pois, não representam o pagamento desses bônus aos trabalhadores.

Cumprе ressaltar que o pagamento dependia de condições incertas e futuras: ocorrência de lucro e permanência do trabalhador na empresa.

Dessa forma, não resta dúvida de que se tratava em essência de uma provisão, uma vez que nem a permanência do trabalhador na empresa era certa, tampouco a ocorrência de lucro.

Ainda que a recorrente tenha contabilizado erroneamente a provisão, não há como dizer que não se trata de provisão. Destaque-se que segundo a Recorrente, o registro contábil das provisões de bônus era feito por meio de débitos das contas de despesa (611310 - BÔNUS), (611320 - BÔNUS) e (811310 - PROVISÃO DE BÔNUS) e, em contrapartida, créditos nas contas do passivo (383100000.212132.1003 - BÔNUS ESTATUTÁRIO) e (383100000.212131.1000 - BÔNUS).

Vale destacar que a contabilização da constituição da provisão se dá mediante débito em conta do resultado do exercício e crédito em conta de passivo (ou eventualmente conta de ativo). Constituída a provisão, ela poderá ser realizada ou revertida. Diz-se que a provisão é realizada, quando aquele passivo de valor e prazo incertos é liquidado, ao passo que a provisão é revertida, quando aquele passivo de valor e prazo incertos não irá se realizar (ao menos naquele montante previamente registrado).

Todavia, conforme se depreende do relatório fiscal, houve uma contrapartida da provisão a crédito de conta de investimento a longo prazo, conforme descrito no relatório fiscal:

2.5.8. Como mera informação, o Fisco constatou que o saldo da conta do passivo circulante (383100000.212131.1000 - BÔNUS) foi reduzido em contrapartida da conta do ativo (383100000.146310.1012 - INVESTIMENTOS A LONGO PRAZO), conforme evidenciado nos lançamentos a seguir:

Em igual sentido, consta na manifestação da recorrente no recurso voluntário, item 63:

63. O próprio Auditor Fiscal afirma que não houve lançamento a conta de caixa ou equivalente de caixa, tendo observado que os saldos foram revertidos (entenda-se não concretizados, logo não pagos) contra a conta “383100000-146310.1012 – INVESTIMENTOS A LONGO PRAZO”, que não representa saída de numerários. (grifei)

Ainda que tal lançamento contábil esteja equivocado, não há como se falar que o valor registrado no resultado do exercício de 2012 como provisão de bônus esteja relacionado com o valor que foi registrado na conta de Investimentos a Longo Prazo. Para que tal raciocínio pudesse ser considerado, seria necessário confirmar se o valor supostamente “realizado” por conta do lançamento contábil na conta de Investimentos era totalmente relacionado com o montante da provisão constituída em 2012. Não parece ser o caso, uma vez que a conta de passivo de Provisão de Bônus possuía saldo no final do exercício de 2011. Como consequência, ainda que se considere como realizado o montante que teve como contrapartida a conta de Investimento, pode ser que todo este valor se refira ao montante já constante no Passivo antes do exercício de 2012, isto é, ao se autuar com base no valor da despesa com constituição de provisão, estar-se-ia misturando valores de anos diferentes.

Ademais, é interessante notar que somente fará jus à incidência da contribuição previdenciária aqueles montantes pagos ao trabalhador em retribuição ao trabalho, nos termos do artigo 22, I, da Lei n. 8.212/91, conforme abaixo:

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

Não há que se falar valores pagos ou creditados em retribuição ao trabalho no caso de provisões. Tal fato se afigura bem claro no caso da provisão de bônus, cujo pagamento é condicionado à existência de lucros. Imaginemos a situação em que mensalmente é apropriado um montante do bônus baseado no lucro auferido naquele mês. Todavia, se no mês de dezembro, o prejuízo daquele mês for tão significativo que transforme o resultado anual em um prejuízo, todo aquele montante de provisão deverá ser revertido, de modo que os empregados não farão jus a nenhum bônus. Logo, não faz sentido cobrar contribuição previdenciária de provisão, pois é incerto que os trabalhadores necessariamente receberão aquele montante.

No caso concreto, tal situação aconteceu. A partir da análise das demonstrações financeiras publicadas da Recorrente relativas ao ano de 2012, verifica-se que ela apurou um prejuízo contábil de aproximadamente R\$ 560 milhões (R\$ 560,6 milhões nas demonstrações financeiras consolidadas e R\$ 560,3 milhões nas demonstrações financeiras da controladora).

Diante de todo este cenário, entendo não estar caracterizada com precisão no auto de infração que não se trata de provisão. Tal imprecisão é confirmada pelo fato de que ao final do exercício, os trabalhadores não fizeram jus à remuneração, uma vez que a Recorrente não apresentou lucro. Ademais, ainda que se entendesse que a equivocada contabilização da reversão da provisão denotaria que houve realização da provisão, entendo que o auto de

infração quantificou o montante da contribuição previdenciária devida com base no montante registrado no resultado do exercício, no entanto, a suposição de que tal provisão teria se realizado com base no lançamento contábil equivocado na conta de Investimentos se fundamenta em uma mensuração errônea, que desconsidera, no mínimo, o montante do passivo relacionado à provisão que já existia no início do exercício, ou seja, pode ser que o montante supostamente realizado nem seja relacionado com o valor que consta de provisões no resultado do exercício de 2012.

Desse modo, voto por excluir os bônus da incidência da contribuição previdenciária.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto