



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000586/2008-04
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2402-010.507 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 06 de outubro de 2021
Recorrentes JOHNSON E JOHNSON COMÉRCIO DISTRIBUIÇÃO LTDA
(INCORPORADA POR JOHNSON & JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA
E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA A SAÚDE LTDA)
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REGULARIDADE DO PROCEDIMENTO. ALEGAÇÃO DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo a fiscalização demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos do lançamento fiscal, improcedente a arguição de nulidade quando a notificação de lançamento contém os requisitos contidos no art. 11 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAGAMENTO DE VALORES COMO PREMIAÇÃO POR IDEIAS DOS SEGURADOS APROVADAS PELA EMPRESA. RECONHECIMENTO PELOS LONGOS ANOS DE SERVIÇOS PRESTADOS. AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO DA VERBA.

Não integra o salário de contribuição os valores pagos, pela empresa aos segurados, por ideais consideradas boas e úteis relativas ao meio ambiente, processos industriais e de trabalho, desperdício de matérias e/ou matérias primas, bem como pelo reconhecimento pelos longos anos de serviços prestados, em razão da ausência de caráter contraprestacional, de tempo à disposição ou por não se referir aos casos de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho, não integrando, portanto, as parcelas remuneratórias percebidas pelos segurados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Márcio Augusto Sekeff Sallem, Francisco Ibiapino Luz, Marcelo Rocha Paura e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 14ª Tuma da DRJ/SPOI, consubstanciada no Acórdão n.º 16-21.805 (p. 439), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

DO LANÇAMENTO

1. Consoante relatório fiscal, fls. 241/245, (DEBCAD n.º 37.041.674-0) o presente lançamento trata de constituição de crédito apurado e lançado pela Fiscalização contra a empresa acima identificada referente às contribuições devidas e não recolhidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados por meio de cartões de premiação denominados “Flexcard”, “Premium Card”, “Presente Perfeito”, “Top Premium” e “Top Premium Travel”, contribuições estas dos empregados, da empresa (devida ao FPAS), contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho - SAT, contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT e as contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos / Terceiros (INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE).

1.1. No referido relatório foi informado que o valor tributável foi apurado por aferição indireta, com base nos valores nominais das notas fiscais de serviços e/ou faturas de serviços emitidas pela empresa fornecedora dos cartões de premiação (Incentive House S/A - CNPJ 00.416.126/0001-41) e apresentadas pelo sujeito passivo, deduzida a comissão paga à “Incentive House”, já que a empresa, devidamente intimada, não apresentou a documentação e informações solicitadas pela Fiscalização, necessários à ação fiscal, entre eles, a relação dos beneficiários dos cartões de premiação.

1.2. As contribuições apuradas foram formalizadas nos levantamentos “NFA - Notas Fiscais ant GFIP” (01/ 1996 a 12/1998) e “NFD - Notas Fiscais pos GFIP” (01/ 1999 a 12/2005), sendo demonstrado, nas planilhas de fls. 246/258 e fls. 259/263, por competência, as notas fiscais, o valor bruto, % da comissão, o valor líquido e o salário base.

1.3. Importa o crédito no valor de RS 4.646.509,28 (quatro milhões, seiscentos e quarenta e seis mil, quinhentos e nove reais e vinte e oito centavos), consolidado em 29/11/2006, relativo ao período 01/1996 a 12/2005.

2. O Contribuinte apresentou defesa tempestiva (fls. 269/301) acompanhada dos documentos de fls. 305/381, alegando, em síntese, após relatar os fatos:

2.1. Decadência do direito de exigir parte dos débitos lançados, argumentando inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91 e que os dispositivos regentes são do art. 150, § 4º, 173 e 174 do CTN; colaciona doutrina e jurisprudência sobre o tema; discorre sobre a decadência nos termos do art. 150 do CTN para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, que entende ser o caso das contribuições previdenciárias,

requerendo que sejam anulados todos os lançamentos realizados após cinco anos da ocorrência do fato gerador;

2.2. também argumenta que faltam provas para que o lançamento fosse efetuado, que não há demonstração de que os pagamentos são remuneração (faltam as características de habitualidade e não liberalidade); o fato descrito pela fiscalização não se subsume à norma e assim tais pagamentos não estão sujeitos à tributação; aduz doutrina e jurisprudência sobre o tema e conclui e requer que se julgue nulo o lançamento por não observar o requisito de legalidade, ou seja, a falta de comprovação do alegado pela Fiscalização;

2.3. que os pagamentos de prêmios e gratificações através de cartões não podem ser enquadrados como remuneração pois, devido às suas características, se enquadram na exceção prevista no item 7 do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 que transcreve;

2.3.1 visando demonstrar a pertinência de sua alegação discorre sobre o conceito trabalhista de remuneração (transcreve o art. 457, § 1º da CLT); de gratificações e de prêmios acrescentando doutrina trabalhista sobre tais conceitos, bem como posicionamento do TST; destaca que as gratificações e prêmios concedidos por mera liberalidade e sem a característica de habitualidade não integram o salário, nem, conseqüentemente, a remuneração e, da leitura dos arts 22, I, 28, § 9º, “e”, item 7, todos da Lei 8.212/91, depreende-se que as contribuições não podem colher os valores em questão como base de cálculo; inclui jurisprudência do STJ; afirma que os documentos acostados comprovam a natureza de prêmios sem habitualidade ou periodicidade, concedidos por mera liberalidade e conclui que não integram o salário ou remuneração dos empregados.

2.4. aponta lançamento a maior referente ao SAT alegando quanto à divergência e definição da alíquota SAT a decisão do STJ no Recurso Especial n.º 768.843 transitada em julgado (junta respectivo documento), que reconheceu como possível a fixação do grau de risco por estabelecimento da impugnante, anota que a Fiscalização teve ciência, durante a ação fiscal, do referido processo judicial e decisão, observando que o Auditor Fiscal anotou a alíquota correta em seu relatório fiscal, concluindo que houve um equívoco no lançamento com a aplicação da alíquota de 2% para o período de 07/1997 a 06/2002 (observa que após esta data em razão da Resolução do CONCLA que reclassificou a sua sede para 2% passou a adotar este percentual e esta sua outra discordância está sendo questionada judicialmente, mas ainda não tem decisão judicial favorável). Conclui requerendo a revisão do SAT com a alíquota do estabelecimento sede de 1% para o período de 01/ 1996 a 06/2002;

2.5. argumenta irregularidade formal da autuação; afirma que o ato administrativo deve ser motivado conforme previsto no art. 50, II da Lei 9.784/99 e que o Auditor Fiscal não observou o princípio da motivação, pois expôs de forma muito abrangente, não permitindo à empresa reconhecer as razões que o levaram a considerar os pagamentos como remuneração, prejudicando o exercício da ampla defesa e do contraditório;

2.6. contesta a relação de “co-responsáveis” e relação de vínculos” alegando que “de fato todos possuíam poderes de representação em seus cargos de gerência ou diretoria, mas nunca foram sócios efetivamente” (fls. 297), requerendo que nela conste a correta qualificação; reproduz o art. 135 do CTN e rebate a responsabilização das pessoas arroladas nos mencionados anexos; acrescenta que a mera inadimplência não configura ato que acarreta responsabilização; que esta só é possível após comprovação (reproduz posicionamento do STJ); afirma que não é possível a aplicação do art. 124, II do CTN cumulativamente com o art. 13, § único da Lei 8.620/93 e que a responsabilidade solidária só pode ser aplicada quando presentes os requisitos do art. 135, II do CTN, o que não ocorreu no presente caso. Conclui afirmando que não deve ser mantida as relações de co-responsáveis e de pessoas com vínculo, mas que se decidido em sentido contrário deverá ser determinada a correção das listagens.

2.7. Em seu pedido, pelo exposto, requer a improcedência da NFLD declarando a insubsistência dos valores lançados e o cancelamento do débito reclamado. Em assim não entendendo, requer a retificação da autuação quanto à alíquota do SAT e a exclusão dos nomes constantes nas listas de co-responsáveis e de vínculo com a empresa.

DA DILIGÊNCIA

3. Em decorrência da análise preliminar do então Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária São Paulo - Oeste, o presente processo foi encaminhado à fiscalização para cumprimento de diligência, fls. 384, em razão das alegações apresentadas, especialmente quanto à divergência e definição da alíquota SAT e existência de decisão judicial, para identificação do correto enquadramento no grau de risco e alíquota a ser utilizada para todo o período do débito.

3.1. Em atendimento ao solicitado a Fiscalização apresentou informação às fls. 385, identificando, por período, a alíquota SAT a ser utilizada, conforme abaixo transcrito, e sugeriu a retificação do lançamento conforme planilhas de fls. 386/387.

“1. Em atendimento às solicitações efetuadas pelo Serviço do Contencioso Administrativo às fls. 381, temos a informar que as alíquotas aplicadas após presente revisão são as seguintes:

I - Contribuição devida à Previdência Social = 20, 00;

II - Para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - SA T /GILRAT:

01/1996 a 06/1997- 1,00%;

07/1997 a 06/2002 - 1,00% conforme decisão do STJ ao apreciar o Recurso Especial no. 768.843 movido pelo contribuinte (fls. 362/371);

07/2002 a 12/2005 - 2,00% conforme Resolução da Comissão Nacional de Classificação - CONCLA que bloqueou o CNAE-Fiscal correspondente às sedes de empresas (fato reconhecido pela autuada às fls. 293 do presente).

III - Destinadas aos Terceiros: INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE = 3,30%

2. As alterações efetuadas em função do reenquadramento das alíquotas referentes ao SAT/GILRAT estão demonstradas na Planilha RELATÓRIO RETIFICADOR (fls. 383/384), em que estão identificados o enquadramento no grau de risco e respectivas alíquotas para todo o período do débito, bem como os valores alterados.”

3.2. Observa-se que o volume II do presente processo recebeu numeração equivocada (vide esclarecimentos às fls. 390/394) e foi remunerado a partir de fls. 202 até às fls. 394, razão pela qual nem todas as referências supra coincidem.

3.3. Concluída a diligência e devidamente formalizado, os autos foram encaminhados à esta DRJ/Turma.

3.4. Conforme Despacho nº 144, fls. 401, esta Turma manifestou-se no sentido de ser providenciada a ciência da Notificada do expediente de fls. 384, da Informação Fiscal de fls. 385 e planilhas de fls. 386/387, bem como do próprio despacho de fls. 401, com prazo de dez dias para manifestação.

3.5. O Contribuinte teve ciência (fls. 404 e 407) em 22/12/2008 e como até 09/03/2009 não foi constatada manifestação (fls. 408), o processo retomou à esta DRJ/Turma em prosseguimento.

A DRJ julgou procedente em parte o lançamento fiscal, nos termos do susodito Acórdão 16-21.805 (p. 439), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE DO STF. A Súmula Vinculante nº 8 do STF declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91 que tratam de prescrição e decadência, razão pela qual deve ser aplicado o prazo decadencial de cinco anos, previsto no CTN.

Tendo em vista a natureza tributária das contribuições destinadas aos terceiros, ficam afastadas as disposições infralegais que determinavam a aplicação do prazo decadencial de dez anos.

SUPERVENIÊNCIA DE PARECER. O Parecer PGFN/CAT n.º 1.617/2008 aprovado pelo Sr. Ministro do Estado da Fazenda vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil à tese jurídica fixada (an. 42 da Lei Complementar n.º 73/1993).

MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO

Motivação é a descrição do motivo, integra a forma do ato administrativo, diz respeito à formalidade do ato; é obrigatória em todos os atos vinculados e na maioria dos discricionários.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. Considera-se salário-de-contribuição 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 e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28, I da Lei n.º 8.212/91.

PRÊMIOS. Os prêmios pagos com habitualidade têm natureza jurídica salarial e integram a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, não se enquadrando nas hipóteses taxativas de exclusão do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. A empresa está obrigada a recolher, no prazo legal, no mês seguinte ao da competência, as suas próprias contribuições previdenciárias devidas, juntamente com as contribuições que deve arrecadar de seus empregados e demais segurados a seu serviço.

SAT - A contribuição das empresas para financeiro dos benefícios em razão da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho tem alíquota variável (1%, 2% ou 3%) determinada pela atividade preponderante da empresa e respectivo risco de acidentes do trabalho (leve, médio ou grave).

Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

A decisão judicial transitada em julgado que estabelece uma das alíquotas para determinada empresa prevalece as disposições legislativas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. A relação de co-responsáveis e de vínculos atende ao disposto no inciso I, do parágrafo 59 do artigo 29 da Lei 6.830/80, não implica nenhuma cobrança imediata e servirá apenas na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa e execução fiscal, quando eventual responsabilidade será devidamente apurada.

Lançamento Procedente em Parte

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte interpôs o recurso voluntário de P. 456, esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos: (i) nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa em face da ausência de descrição dos fatos imponíveis, (ii) não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos ou creditados pela Recorrente por meio dos programas de premiação e (iii) isenção de contribuição previdenciária sobre os valores pagos ou creditados pela Recorrente por meio dos programas de premiação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir as contribuições devidas e não recolhidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados por meio de cartões de premiação denominados “Flexcard”, “Premium Card”, “Presente Perfeito”, “Top Premium” e “Top Premium Travel”, referentes à parte dos empregados, da empresa (devida ao FPAS), contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho - SAT, contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT e as contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos / Terceiros (INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE).

De acordo com a autoridade administrativa fiscal (p. 250), tem-se que:

2.4. Constituem fatos geradores dos tributos ora lançados, os valores pagos aos segurados empregados e a contribuintes individuais por meio de cartões de premiação, fornecidos pela empresa Incentive House S/A - CNPJ. 00.416.126/0001-41 com as denominações "FLEXCARD; PREMIUM CARD; PRESENTE PERFEITO; TOP PREMIUM e TOP PREMIUM TRAVEL".

2.5. Os valores de prêmios repassados aos segurados são nominais e têm natureza remuneratória, pois foram utilizados como estímulo ao incremento de produtividade, ou seja, são valores pagos visando melhoria na qualidade e produção do trabalho. Isto posto, devem integrar a base de cálculo para incidência de contribuição previdenciária, conforme determina a Lei 8.212/91, em seu art. 28, incisos I e III por trata-se de remuneração pelo trabalho.

A Recorrente, por seu turno, esclarece inicialmente que, *através de empresas especializadas (Marketing de Incentivo), desenvolveu políticas de recursos humanos objetivando a motivação de seus colaboradores. Não se tratavam de programas de majoração de produção, mas de campanhas de elevação da estima laboral. Os requisitos de elegibilidade à premiação eram dissociados da relação de trabalho, centrando-se em situações paralelas ao cotidiano laboral.*

Neste esboço, destacou que:

O primeiro programa desenvolvido tinha como requisito à elegibilidade a elaboração de "ideias" desconectadas da atividade desenvolvida. A campanha beneficiava a "ideia" aproveitada pela empresa, desde que dissociada do contexto laboral desenvolvido pelo colaborador. O empregado da produção que tivesse "ideia" para melhorar o fluxo do refeitório, por exemplo, seria beneficiado pelo programa, como prova (Doc. 01 e 02).

Outro programa desenvolvido beneficiava os colaboradores com 25 anos de atividades prestadas. O benefício não era continuado, habitual ou periódico; porém deferido em única prestação no exato momento da satisfação do requisito, como prova (Doc. 01 e 02).

O terceiro programa desenvolvido, alcunhado de "comprador misterioso", objetivava a premiação de vendedores que privilegiassem os produtos da Recorrente em detrimento da concorrência, em compras dissimuladas. Pesquisador vinculado às empresas contratadas pela Recorrente simulavam aquisições em farmácias e postos de vendas, avaliando a qualidade da exposição e preferência pela indicação e comercialização dos produtos Johnson & Johnson. Os beneficiados não eram colaboradores da Recorrente, mas empregados de revendedores dos seus produtos, como prova (Doc. 01 e 02).

Os benefícios deferidos pelos programas não eram necessariamente em pecúnia. A maioria dos prêmios foram deferidos em bens ou serviços (viagens, brindes e outros). A definição, senão decorrente da campanha, provinha da escolha do colaborador, que, dentro das opções programadas, poderia escolher a conveniência.

Os benefícios não foram deferidos a todos os colaboradores vinculados à Recorrente; sequer a maioria. Somente aqueles que satisfizeram os requisitos do programa eram

beneficiados. As campanhas não substituíram as eventuais comissões contratadas, nem os programas de participações em lucros ou resultados. A eventualidade, real ou presumida, foi característica presente, pois raros foram os casos onde o deferimento se reiterou, como prova (Doc. 01).

Neste contexto, a Recorrente esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa em face da ausência de descrição dos fatos impositivos;

(ii) não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos ou creditados pela Recorrente por meio dos programas de premiação e

(iii) isenção de contribuição previdenciária sobre os valores pagos ou creditados pela Recorrente por meio dos programas de premiação.

Passemos, então, à análise das razões de defesa da Contribuinte.

Da Nulidade do Lançamento Fiscal

Neste ponto, a Recorrente defende que *o Auto de Infração foi constituído à revelia de uma fundamentação clara e precisa; situação que prejudicou o devido processo legal administrativo. A generalidade existente no ato administrativo impossibilitou a ampla produção de provas, face o alargamento semântico atribuído à conjuntura da incidência.*

Prossegue aduzindo que *a postura adotada pela administração fiscal impediu a defesa da Recorrente, pois o fato a ser comprovado restou omitido no ato administrativo, ou generalizado de tal forma a torná-lo imperceptível ou ambíguo. A administração fiscal, em síntese, arrogou obrigação à Recorrente sem justificar a razão da imputação, na medida em que não investigou a razão da concessão dos "cartões eletrônicos", nem a qualidade jurídica dos beneficiários. Deixou também de observar a habitualidade e frequência das concessões; fatos demasiado importantes à verificação da incidência.*

Sobre o tema, o órgão julgador de primeira instância destacou e concluiu que:

6.1. Quanto ao argumento de falta de provas para o lançamento efetuado, ao contrário do que entende a impugnante, verifica-se que o relatório fiscal (fls. 241/245) é claro e preciso na descrição da origem da remuneração dos empregados do Contribuinte considerada pela fiscalização como salário de contribuição (bem como dos motivos de tal enquadramento) e as planilhas de fls. 246/263 contêm todos os elementos necessários que identificam e comprovam a pertinência do lançamento.

6.2. Ainda, durante a fiscalização o Auditor solicitou vários documentos através dos termos de intimação - fls. 84/212 - os quais demonstram que desde então o Contribuinte já tinha ciência do entendimento da fiscalização através de suas solicitações e, nem durante a ação fiscal, nem em sua impugnação teve a possibilidade de sua defesa prejudicada, sendo certo que o lançamento teve como base a documentação que a própria empresa apresentou – ou deixou de apresentar - conforme mencionado no relatório fiscal, não se cogitando em falta de prova.

6.3. Destaca-se, do relatório fiscal, fls. 241: “o valor tributável foi aferido com base nos valores nominais das notas fiscais de serviços e ou faturas de serviços visto que o sujeito passivo, devidamente intimado, não apresentou a documentação necessária ao procedimento fiscal” e mais adiante, às fls. 242, acrescenta: “constituem fatos geradores dos tributos ora lançados, os valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais por meio de cartões de premiação.. os valores de prêmios repassados aos segurados são nominais e têm natureza remuneratória, pois foram utilizados como estímulo ao incremento de produtividade... (grifamos)

6.4. Em suma, a Fiscalização atendeu o art. 142 do CTN. Considerando o relatório fiscal e seus anexos (fls. 241/263) e, em especial, os anexos denominados Discriminativo Analítico do Débito -DAD, fls. 04/30; Relatório de Lançamentos, fls. 42/56; Relatório de fundamentos Legais, fls. 57/65; bem como a informação fiscal de fls. 385 e planilha de fls. 386/387, confirma-se que o enquadramento da remuneração foi preciso, estão presentes todos os elementos essenciais à exata descrição dos fatos e respectivo enquadramento legal, possibilitando à empresa a compreensão da origem da exigência lançada. Tais relatórios e anexos discriminam, de forma clara e precisa, os fatos geradores, as contribuições devidas e os períodos a que se referem, propiciando à Impugnante o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa que foi exercido em sua plenitude.

6.5. Desta forma, este argumento não merece prosperar.

Pois bem!

Razão não assiste à Recorrente neste particular.

De fato, não obstante as robustas alegações da Contribuinte neste particular, analisando-se o lançamento fiscal, notoriamente a notificação de lançamento propriamente dita e seus anexos, verifica-se que esta contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 11 do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos incisos de I a IV e, principalmente, aquelas necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa da autuada.

O art 11 do Decreto n.º 70.235/72 assim dispõe:

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

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

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

No presente caso, a Notificação de Lançamento identificou as irregularidades apuradas e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o lançamento fiscal, o que foi feito de forma clara, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, sendo, assim, improcedente as alegações de que a fiscalização não teria motivado à autuação, o que foi feito de maneira clara na Notificação de Lançamento.

Tanto é verdade, que a interessada refutou, de forma igualmente clara e precisa, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua impugnação, na qual a autuada expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, não só suscitando preliminares, mas discutindo o mérito da lide, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

Ressalta-se que, na fase de impugnação, o ônus da prova continua sendo do contribuinte. De acordo com o sistema de repartição do ônus probatório adotado pelo Decreto n.º 70.235/1972, norma que rege o processo administrativo fiscal, conforme dispõe seu artigo 16, III, e de acordo com o artigo 373 do Código de Processo Civil, aplicável à espécie de forma subsidiária, cabe ao impugnante fazer a prova do direito ou do fato afirmado na impugnação, o que, não ocorrendo, acarreta a improcedência da alegação.

Inclusive, consta no art. 28, do Decreto n.º 7.574/2011, que regulamentou, no âmbito da RFB, o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, que é do interessado o ônus de provar os fatos que tenha alegado.

Portanto, improcedentes as alegações dos impugnantes de que caberia a fiscalização o ônus da prova e de que teria havido parcialidade da investigação fiscal, porque faltaria perseguir a verdade material dos fatos.

Assim, não pode justificar a nulidade da presente Notificação de Lançamento o fato de a Autoridade Fiscal não ter acatado os documentos apresentados pela Contribuinte, posto que a aceitação ou não dos mesmos, depende dos critérios de avaliação utilizados na análise desses documentos, à luz da legislação de regência.

Ademais, mesmo que a fiscalização não tivesse analisado todos os documentos, esse fato em nada prejudicaria a Recorrente, posto que a impugnação e os documentos anexados a ela, assim como todos os documentos carreados aos autos, estão sendo analisados na fase de julgamento.

Observe-se que os princípios do contraditório e da ampla defesa são cânones constitucionais que se aplicam tão somente ao processo judicial ou administrativo, e não ao procedimento de investigação fiscal. A primeira fase do procedimento, a fase oficiosa, é de atuação exclusiva da autoridade tributária, que busca obter elementos visando demonstrar a ocorrência do fato gerador e as demais circunstâncias relativas à exigência, independentemente da participação do contribuinte.

A partir da impugnação tempestiva da exigência, na chamada fase contenciosa, com a instauração do litígio e formalização do processo administrativo, é assegurado ao contribuinte o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa.

No que tange o princípio da verdade real dos fatos, vale considerar que, se por um lado a verdade material constitui-se em princípio que norteia o julgamento do processo administrativo, tanto que todos os argumentos e documentos apresentados pela Contribuinte são aqui apreciados, com a necessária fundamentação e esclarecimentos que se fizerem necessários, observando-se cabalmente a legislação que disciplina o PAF e os princípios da ampla defesa e do contraditório, por outro tal premissa não desonera a apresentação da prova documental das alegações apresentadas conforme disposto na legislação tributária, uma vez que o juízo da autoridade julgadora é resultado da análise de todos os elementos necessários à formação de sua convicção acerca da existência e conteúdo do fato jurídico, além do que o ônus da prova é do contribuinte e por isso cabe ao mesmo comprovar a existência dos dados informados.

Por sua vez, a Autoridade Fiscal é uma mera executora de leis, não lhe cabendo questionar a legalidade ou constitucionalidade da legislação, mas sim verificar o seu fiel cumprimento, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de possíveis inconstitucionalidades ou ilegalidades das normas vigentes, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do CTN.

Os mecanismos de controle de constitucionalidade/legalidade regulados pela própria Constituição da República passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

Assim, contendo a Notificação de Lançamento os requisitos legais estabelecidos no art. 11 do Decreto n.º 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, especialmente no que diz respeito à descrição dos fatos e ao enquadramento legal das matérias tributadas, e tendo o contribuinte, após ter tomado ciência dessa autuação, protocolado a sua respectiva impugnação, dentro do prazo previsto, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Quanto à declaração de nulidade do lançamento, enfatiza-se que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972 - PAF, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado.

Desta forma, não prospera a alegação de nulidade do lançamento. Passando-se, assim, à análise de mérito.

Dos Valores Pagos ou Creditados pela Recorrente por meio dos Programas de Premiação

Informa a autoridade administrativa fiscal que *constituem fatos geradores dos tributos ora lançados, os valores pagos aos segurados empregados e a contribuintes individuais por meio de cartões de premiação, fornecidos pela empresa Incentive House S/A - CNPJ. 00.416.126/0001-41 com as denominações "FLEXCARD; PREMIUM CARD; PRESENTE PERFEITO; TOP PREMIUM e TOP PREMIUM TRAVEL". Os valores de prêmios repassados aos segurados são nominais e têm natureza remuneratória, pois foram utilizados como estímulo ao incremento de produtividade, ou seja, são valores pagos visando melhoria na qualidade e produção do trabalho. Isto posto, devem integrar a base de cálculo para incidência de contribuição previdenciária, conforme determina a Lei 8.212/91, em seu art. 28, incisos I e III por trata-se de remuneração pelo trabalho.*

A Recorrente, por sua vez, defende que *através de empresas especializadas (Marketing de Incentivo), desenvolveu políticas de recursos humanos objetivando a motivação de seus colaboradores. Não se tratavam de programas de majoração de produção, mas de campanhas de elevação da estima laboral. Os requisitos de elegibilidade à premiação eram dissociados da relação de trabalho, centrando-se em situações paralelas ao cotidiano laboral.*

Destaca que *o primeiro programa desenvolvido tinha como requisito à elegibilidade a elaboração de "ideias" desconectadas da atividade desenvolvida. A campanha beneficiava a "ideia" aproveitada pela empresa, desde que dissociada do contexto laboral desenvolvido pelo colaborador. O empregado da produção que tivesse "ideia" para melhorar o fluxo do refeitório, por exemplo, seria beneficiado pelo programa, como prova. Outro programa desenvolvido beneficiava os colaboradores com 25 anos de atividades prestadas. O benefício não era continuado, habitual ou periódico; porém deferido em única prestação no exato momento da satisfação do requisito, como prova. O terceiro programa desenvolvido, alcunhado de "comprador misterioso", objetivava a premiação de vendedores que privilegiassem os produtos da Recorrente em detrimento da concorrência, em compras dissimuladas. Pesquisador vinculado às empresas contratadas pela Recorrente simulavam aquisições em farmácias e postos de vendas, avaliando a qualidade da exposição e preferência pela indicação e comercialização dos produtos Johnson & Johnson. Os beneficiados não eram colaboradores da Recorrente, mas empregados de revendedores dos seus produtos.*

Pois bem!!

Acerca dos requisitos para incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento de determinada verba, socorro-me aos escólios do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, objeto do Acórdão n.º 2201-004.073, *in verbis*:

Sobre os requisitos da incidência tributária em análise, já nos pronunciamos no sentido de que, como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

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

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

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

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

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

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

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

civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

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

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

Todo o resto, remuneração não é!

Como se vê, e em resumo, a verba paga tem natureza remuneratória quando presentes: i) o caráter contraprestacional; ii) o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, iii) o caráter de interrupção do contrato de trabalho; iv) ou o dever legal ou contratual do pagamento. Nesses, e somente nesses casos, a verba recebida diretamente do empregador terá natureza salarial. A essa verba, se acresce a gorjeta, e teremos assim, as verbas remuneratórias.

Neste espeque, não se pode admitir que um valor pago quando o trabalhador tiver uma ideia, qualquer ideia seja ela sobre seu trabalho ou não e sendo essa ideia considerada boa e útil pelo seu empregador, ou, ainda, o pagamento de um valor único pelo reconhecimento de longos anos de serviços prestados, tenham natureza remuneratória.

Ao contrário, os valores pagos / creditados pela Contribuinte no caso em análise possuem nítido caráter premial, nítido caráter de fomento criativo. Cristalino incentivo a participação do indivíduo na sociedade, na empresa, na coletividade. Não é pagamento pelos serviços prestados por força do contrato de trabalho.

De fato, não se tratam de remuneração ou rendimentos do trabalho, dado o seu caráter potestativo, que torna o ato unilateral de concessão do prêmio uma prerrogativa exclusiva da empresa. Portanto, não são verbas que se insiram ou decorram diretamente do contrato de trabalho.

Neste contexto, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, cancelando-se o lançamento fiscal.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento suscitada e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o lançamento fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior