ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10314.720373/2015-13

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

Processo nº	10314.720373/2015-13
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-005.941 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	08 de agosto de 2017
Matéria	PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
Recorrente	PEPSICO DO BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciado no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o amparam, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

PLR. AJUSTE PRÉVIO.

Os programas de participação nos lucros ou resultados demandam ajuste prévio ao correspondente período de aferição, quando vinculados ao desempenho do empregado ou do setor da pessoa jurídica face a critérios e metas pré estabelecidas.

REEMBOLSO EDUCACIONAL. DEPENDENTES DE EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

De acordo com a legislação aplicável, em particular o disposto no art. 28, § 9º, 't' da Lei nº 8.212/91, antes da vigência da redação dada pela Lei nº 12.513/11, estão sujeitas à contribuição previdenciária os valores relativos a planos de "reembolso educacional" destinados a dependentes, quando não facultado seu acesso a todos os empregados e dirigentes.

PRODUTOR RURAL. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE.

A empresa adquirente de produtos rurais fica sub-rogada nas obrigações da pessoa física produtora rural pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção, nos termos e nas condições estabelecidas na legislação previdenciária vigente.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF, sendo órgão do Poder Executivo, não possui competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que amparou o

lançamento, de acordo com a Súmula CARF nº 2: "o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

MULTA PUNITIVA. PROCEDIMENTO DE OFÍCIO.

Havendo o Fisco apurado via procedimento de ofício que o contribuinte incorreu em infração de falta de pagamento ou pagamento a menor, falta de declaração e declaração inexata, incide a multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, c/c o art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, Theodoro Vicente Agostinho, Jamed Abdul Nasser Feitoza e Fernanda Melo Leal que davam provimento ao recurso em relação à Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e ao reembolso educacional.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luis Henrique Dias Lima, Theodoro Vicente Agostinho, Maurício Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza e Fernanda Melo Leal.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) - DRJ/RPO, que julgou procedente auto de infração referente às contribuições previdenciárias, quota patronal e devida a terceiros (fls. 439/648), decorrentes de: i) remunerações pagas a segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR); ii) remunerações pagas a contribuintes individuais a título de reembolso educação; iii) pagamentos efetuados a produtores rurais pessoas físicas que explorem a atividade agropecuária, fatos geradores de contribuições sociais que não foram declarados em GFIP nem tiveram seus recolhimentos comprovados pela empresa.

O relatório da instância recorrida (fl. 1713) assim resume a autuação:

> Quanto ao PLR, a Auditoria explica que seu pagamento se deu em desconformidade com a lei de regência, o que o torna verba tributável. A desconformidade apontada nos dá conta de que os Acordos firmados estabelecendo suas diretrizes para o ano de 2009 somente foram assinados vários meses após o início do ano em que vigeriam, sendo o mais recente assinado em agosto, outros em setembro e até em dezembro daquele ano. Tal fato impossibilitaria o cumprimento das metas nele estabelecidas ferindo a pactuação prévia prevista no art. 2º, §1º, II da Lei nº 10.101/2000.
>
> No que toca aos reembolsos educacionais, informa tratarem-se de pagamentos efetuados a contribuintes individuais (administradores) cujos documentos de suporte a empresa não logrou apresentar, não sendo estabelecido nenhum vínculo destes gastos com a legislação vigente; tampouco foram estendidos a todos os segurados da empresa, razões que os tornam salário-de-contribuição para fins previdenciários.
>
> Por fim informa que lançou os pagamentos efetuados por produtos adquiridos de produtores rurais, cujo não recolhimento o contribuinte atribui ao fato de eles possuírem liminares que os desobrigariam de tal contribuição (FUNRURAL), sem apresentá-las, entretanto. Aduz que, inobstante o fato, o contribuinte comprova o recolhimento ao SENAR, razão pela qual tais valores são excluídos dos autos.

Após a impugnação (fls. 709/757), a contribuinte apresentou guias de recolhimento correspondentes à parte do débito constituído sobre os valores relativos aos reembolsos educacionais (fls. 1663/1691).

Mantida a exigência no julgamento da impugnação (fls. 1711/1731), a autuada interpôs recurso voluntário em (fls. 1759/1826), arguindo, em síntese, que:

- as autuações ora recorridas são totalmente nulas por óbvia falta de busca da verdade material e por consequência, carência de legalidade e razoabilidade dos atos da fiscalização;

- os lançamentos relativos à competência de janeiro de 2010 foram atingidos pelo instituto da decadência, conforme os termos do art. 150, § 4º do CTN, em razão da demora da fiscalização em formalizar o processo administrativo com os documentos e provas mencionadas no "Termo de Verificação Fiscal";

- o presente processo administrativo padece de nulidade ante o claro cerceamento do direito à sua ampla defesa, posto que a fiscalização somente formalizou o processo administrativo com os documentos e provas mencionadas no "Termo de Verificação Fiscal" passados mais 22 dias da data da ciência da lavratura dos AIs;

- os pagamentos efetuados em favor de todos os seus funcionários consistem em típico pagamento de PLR, nos termos do art. 7º da CF, razão pela qual tais quantias estariam sim excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas aos Terceiros;

- os pagamentos efetuados a título de reembolso educacional visam ao custeio da "educação básica" dos dependentes da recorrente e feitos de acordo com a legislação, razão pela qual tais quantias são isentas de contribuições previdenciárias e de contribuições destinadas aos terceiros (Lei nº. 8.212/91, art. 28, § 9º, "t"). E, ainda que assim não fosse, parte de tais pagamentos também poderiam ser entendidos como "auxílio-creche", os quais também são isentos de contribuições previdenciárias e de contribuições destinadas aos Terceiros (Lei nº. 8.212/91, art. 28, § 9º, "s");

- a contribuição ao FUNRURAL prevista nos artigos 25, I e II e 30 IV da Lei nº. 8.212/91, exigida por sub-rogação da recorrente em virtude da aquisição de produção de produtores rurais pessoas físicas já foi declarada inconstitucional pelo STF, em decisão proferida em sede de repercussão geral (já transitada em julgado), razão pela qual não há sujeição tributária nesse caso. Ademais, vale destacar que os produtores rurais pessoas físicas com quem a recorrente teve aquisições com valores mais expressivos estavam abarcados com decisões judiciais liminares vigentes que autorizavam o não recolhimento da referida contribuição, não havendo que se falar em débito passível de ser exigível por parte da recorrente.

- não há que se falar em aplicação da multa de ofício de 75%, ante à expressa limitação de 20% constante da nova redação do artigo 35, da Lei nº 8.212/91.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

A contribuinte, conforme relatado, defende que, embora tenha sido cientificada em 30/1/2015 da autuação, documentos relativos a esta foram juntados ao processo somente em 23/2/2015 (fls. 798 e ss), o que lhe teria, em apertada síntese, cerceado o seu direito de defesa e, ainda, implicado em decadência da competência jan/2010.

Não dissinto das percucientes observações da decisão de primeira instância acerca da situação, motivo pelo qual, com a devida, as reproduzo de modo a que passe a integrar a presente fundamentação:

> O contribuinte foi regular e pessoalmente intimado dos autos em 30/01/2015 na pessoa de seu gerente jurídico, o sr. Alexandre Nogueira, que firma a ciência dos Autos de Infração e anexos, dos quais declara haver recebido a 2ª via. Ora, quais são os anexos do Auto-de-Infração do qual o contribuinte firma conhecimento senão os elementos de prova em que se firmaram?
>
> Estavam, pois, desde aquela data, à disposição e sob ciência do contribuinte, além dos Autos-de-Infração em si, os competentes Termo de Verificação Fiscal, no qual a Auditoria historia o feito, as Instruções para o Contribuinte, para regularização do débito ou apresentação da competente impugnação, os Relatórios de Vínculos, no qual se apresentam as pessoas físicas ou jurídicas que estavam vinculadas ao contribuinte no período fiscalizado, o relatório Discriminativo do Débito, no qual se lista todas as características que compuseram o levantamento inclusive separando, por competência e estabelecimento, as bases de cálculo sob quais se firmou, as rubricas, as alíquotas, o valor dos juros, da multa e o total cobrado, bem como os não menos importantes Relatório de Lançamentos e de Fundamentos Legais do Débito, nos quais se especificam os lançamentos efetuados e os dispositivos legais que o fundamentaram de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.
>
> Com efeito, outro não foi o resultado desta ciência que não a apresentação da competente e tempestiva impugnação, inexistindo qualquer óbice ao seu exercício, tampouco reclamando a contagem do prazo decadencial em data outra que não aquela em que a citação válida e pessoal da autuação foi levada a efeito pela Auditoria Fiscal.
>
> (...)
>
> Isto posto, considerando-se a intimação pessoal do contribuinte na data de 30/01/2015 do Auto de Infração e seus anexos elementos de prova, não há falar-se na ocorrência da decadência parcial a vitimar a competência 01/2010, porquanto a possibilidade de lançá-la, em consonância com o dispositivo legal invocado pelo Defendente, encerrar-se-ia na data de 31/01/2015. Tampouco existe qualquer cerceamento ao direito de defesa, uma vez a ciência, comprovada nos autos, de todos os elementos necessários para o exercício da competente defesa na data da ciência pessoal do contribuinte.

Cabe acrescentar que não aponta a recorrente, de maneira minimamente concreta, em que medida a posterior juntada dos documentos a que alude tenha lhe cerceado o direito de defesa, ou lhe prejudicado a formulação de suas razões de impugnação.

Nessa esteira, lhe era perfeitamente possível demonstrar que dado elemento de prova, juntado posteriormente à data de ciência do lançamento, continha informações as quais fossem bastante relevantes ou mesmo imprescindíveis para o entendimento das infrações que lhe eram imputadas, e dos elementos de fato e de direito que as lastrearam.

Ou ainda, que se tratava de documento que não restara carreado ao processo pelo próprio fiscalizado em resposta a intimações da autoridade lançadora, e acerca do qual não tivera acesso no curso do procedimento fiscal. Por exemplo, resposta a diligência realizada junto a terceiro, ou informação constante dos sistemas da RFB, não disponível à contribuinte.

Nada foi veiculado nesse sentido, entretanto, firmando-se a peça recursal basicamente no aspecto temporal como alicerce para suas divagações.

Desse modo, não restou evidenciado motivo a respaldar a consideração de que a data de ciência do lançamento deu-se em data diversa daquela em que a contribuinte foi pessoalmente intimada, devendo ser, por conseguinte, rejeitadas as arguições de nulidade e de decadência baseadas nessa equivocada percepção.

De maneira similar, a instância recorrida bem circunstanciou não haver amparo para as alegações de superficialidade do auto de infração, o que lhe cominaria de nulidade, segundo o raciocínio da contribuinte:

> Ao contrário, os documentos foram exaustivamente examinados e debatidos com o contribuinte em todas as etapas, como nos dão mostras as sucessivas intimações e as respectivas respostas do administrado, presente nos autos.
>
> Desde o primeiro Termo de Início de Fiscalização (às fls 5 dos autos digitalizados), datado de 24/08/2013 solicitando extenso rol de livros e documentos contábeis e fiscais, temos também o Termo de Intimação de 17/10/2014 (às fls. 70), no qual se solicita esclarecimento quanto a divergências entre os valores da massa salarial informados pelo contribuinte na DIRF, GFIP e DIPJ, indicando valores e esclarecimentos diversos quanto aos pagamentos efetuados a título de PLR; outro Termo (às fls. 400), datada de 03/12/2014, no qual a Auditoria apresenta planilha com diferenças entre folha de pagamento e GFIP, para que sejam averiguadas e justificadas pelo contribuinte; outro (às fls. 410), datado de 11/12/2014, em que se solicita documentação hábil e idônea capaz de justificar os valores do reembolso educacional não oferecidos à tributação, bem como a diferença dos valores relacionados às contribuições dos produtores rurais por sub-rogação e outro (às fls. 433), agora de 15/01/2015 no qual se solicita a identificação de cada beneficiário dos valores de reembolso educacional.
>
> Portanto, a Auditoria Fiscal foi diligente e minuciosa na análise acurada dos elementos trazidos pelo contribuinte resultando no lançamento, malgrado do Impugnante, por entender ter encontrado elementos fáticos e legais sustentadores do feito.

Com efeito, o caráter, seja nomeado "superficial" ou "profundo" da análise fiscal não dá ensejo, como equivocadamente parece entender a recorrente, à decretação de nulidade, salvo se a fundamentação e descrição dos fatos estivesse ausente ou bastante precária, o que não se verifica no caso em tela, pelo contrário.

Convém esclarecer que a adequação da imputação fiscal aos fatos versados, e a qualidade do levantamento da prova, são matérias de mérito, e como tal devem ser abordadas, sendo descabido cogitar de nulidade também por essa via.

Impende registrar, outrossim, que não se vislumbra na espécie qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, sem qualquer prejuízo ao direito de defesa da contribuinte, o qual recorre evidenciando pleno conhecimento das exigências que lhe são imputadas.

Principiando a análise das questões de mérito propriamente dito pelo ponto relativo à intempestividade da negociação, note-se que a Lei nº 10.101/00 refere-se à participação nos lucros ou resultados como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Forçoso reconhecer que, não sendo possível estabelecer uma correspondência direta entre a atividade do trabalhador e a percepção de lucros da pessoa jurídica, os valores pagos a título de PLR, quando não prescrevem uma individualização da conduta para os beneficiários, aproximam-se do conceito de gratificações, definidas por Maurício Godinho Delgado[1] como "*parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador (gratificações convencionais) ou por norma jurídica (gratificações normativas)*".

Já os montantes pagos a título de participação nos resultados tem características bastante similares aos prêmios, definidos pelo precitado doutrinador como *"as parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa"* [2] (sublinhei).

Sob esse prisma, vê-se que os pagamentos de PLR apresentam importantes pontos de semelhança com as gratificações ou prêmios, a depender dos critérios acordados. O maior diferencial é que estão abrigados sob a proteção da Lei nº 10.101/00, face ao cumprimento dos requisitos nela estipulados.

Tendo em vista tais constatações, deve ser notado que o alcance de metas por parte do trabalhador, de modo a que perfaça real incentivo à produtividade dentro de um plano de resultados, tem como pressuposto a realização de uma conduta consciente e deliberada com vistas à consecução de resultados previamente avençados, independentemente do instrumento utilizado.

Acerca do tema, tenho como muito bem postas, em linhas amplas, as considerações vertidas pelo Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, ao relatar o Acórdão nº 2402-005.392 (j. 13/7/2016):

> Observe-se que, a depender do marco que se adote como obrigatório para a formalização dos acordos, pode-se apequenar ou dar um relevo desproporcional a cada um dos aspectos acima mencionados. Caso se adote o entendimento daqueles que defendem que o fechamento das negociações possa ser feito até momentos antes do pagamento da parcela, prejudica-se a integração capital trabalho e se compromete

[1] DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho, 5ª Ed. São Paulo: LTr, 2006, p. 738.
[2] Idem, ibidem, p. 747.

o desejado aumento da produtividade, posto que durante o período aquisitivo os trabalhadores não seriam estimulados a incrementá-la por não terem conhecimento das metas a serem ultrapassadas ou requisitos a serem cumpridos para a obtenção do tão almejado prêmio.

Por outro lado, o patrão, muitas das vezes pressionado pelos trabalhadores para concessão de ganhos salariais, poderia ser tentado a instituir, durante o período aquisitivo da PLR, metas irreais de modo que o seu pagamento fosse efetuado como forma de atendimento às reivindicações salariais dos empregados e não como resultado de um processo negociado para melhorar o desempenho empresarial.

Esse procedimento desnatura a essência do instituto e se revela danoso ao substituir salário por prêmio, prejudicando os trabalhadores no cômputo das suas verbas trabalhistas (férias, décimo terceiros, FGTS, etc), além de claramente desfalcar os cofres da Seguridade Social, com a exclusão das parcelas da base de cálculo das contribuições. É prática que abre margem para manobras que apenas beneficiariam o mau contribuinte.

Certamente muitos se levantarão contra esse raciocínio, argumentando que não há na norma um prazo estipulado para formalização do acordo e que a adoção da exigência de que a assinatura do acordo seja prévia ao período aquisitivo decorreria de mero subjetivismo do intérprete, que acarretaria em prejuízo principalmente para os trabalhadores, que deixariam de receber essa benesse de cunho constitucional.

Não vejo por essa lente, na verdade estamos diante de uma lacuna legal, a qual deve ser integrada, no meu entendimento, mediante a interpretação sistemática que leve ao menor prejuízo à relação capital trabalho, aos trabalhadores, ao empregador e à Fazenda Pública. Veja-se que a inexistência de metas prévias equivale a ausência dos parâmetros que nortearão a aferição do direito ao benefício trabalhista, os quais são claramente exigidos no § 1.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000.

É curioso que, mesmo os que defendem que o acordo pode ser formalizado após o encerramento do período aquisitivo do direito, acabam por firmar como data limite o pagamento da verba, o que de certa forma coloca um requisito que não consta da norma, posto que, conforme ponderei acima, a norma é omissa quanto a esse aspecto. Assim, também nesse caso o intérprete acaba por fixar um marco que, no entender daqueles que defendem essa tese, vem a se configurar em um subjetivismo. Tal fato revela uma grande contradição para essa solução exegética.

Muito mais problemática para mim, no entanto, é a fixação de um momento dentro do período aquisitivo que seria aceitável para delimitar a data limite para formalização do acordo. Nesse caso, aí se sim, com o perdão dos que defendem esse raciocínio, entra-se no total subjetivismo, posto que o critério passa a ser unicamente a cabeça do aplicador da lei. Eu posso achar que três meses é um prazo razoável para fechar a negociação, outros ao revés, atendo-se as peculiaridades do caso concreto, tomarão seis meses como período razoável e alguns poderão entender que, para situações limite, um ano ainda é pouco.

Temendo ser um pouco repetitivo, volto a enfatizar que a apreciação dessa questão não deve apenas se ater ao direito imediato do empregado de receber a PLR, mas também ao seu direito de não ter verbas salariais transmudadas em participação nos lucros, bem como o direito do fisco de evitar que as práticas nocivas ao erário e, por fim, o direito da sociedade brasileira de obter melhorias nas relações entre capital e trabalho, com consequente aumento geral da produtividade.

Ouso ainda discordar daqueles que têm defendido a tese de que se já era do conhecimento dos trabalhadores os termos a serem apostos no acordo, deve ser dado um tratamento diferenciado a essa situação. Esse entendimento não se coaduna com

> a norma de regência, por um simples motivo: a lei privilegia a negociação coletiva, seja com ente sindical ou em comissão específica. Nestas negociações, acredito que deva ser assim, são colocadas as propostas das partes e estas buscam chegar a um acordo, que, via de regra, resulta em um meio termo entre as proposições colocadas na mesa. Todavia, nada impede que até a formalização do ajuste uma das partes resolva retirar sua proposta e as negociações retroajam.
>
> Assim, pelo fato de não haver previsão legal para que as cláusulas costumeiramente acordadas em processos anteriores venham a ser incorporadas ao novo acordo, não há espaço interpretativo para que se flexibilize a necessidade de acordo prévio em razão do suposto conhecimento dos empregados acerca das regras a serem inseridas nos acordos para pagamento da PLR.

Raciocínio similar vem sendo acolhido, registre-se, nos recentes julgamentos da CSRF sobre o assunto, dentre os quais cito, ilustrativamente, o Acórdão nº 9202-004.308 (j. 21/7/2016).

Assim, nos casos em que o cumprimento dos objetivos negociados envolvem a realização de determinada conduta por parte dos beneficiários, ainda que dimensionadas por setor/área da companhia, não vejo reparos a fazer nessas bem colocadas razões.

Estando o PLR atreladas a metas concernentes ao desempenho individual de uma maneira mais direta e concreta, como o incremento no índice de vendas por setor ou captação de clientes, por exemplo, a faceta predominante é a de incentivo à produtividade, sendo a integração capital e trabalho naturalmente reflexa com o ulterior aumento nos lucros e/ou resultados a serem distribuídos.

Planos com essas características requerem assim que suas regras e condições sejam claramente ajustadas previamente ao período de aferição, para que atenda aos preceitos de incentivar a produtividade, e indiretamente, estimular a integração capital-trabalho, o que está expressamente disposto, ao contrário do infere a contribuinte, no inciso II do § 1º da Lei nº 10.101/00:

> *Art.2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*
>
> *(...)*
>
> *§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*
>
> *I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*
>
> *II - programas de metas, resultados e prazos,* ***pactuados previamente.***

(...) (grifei)

Feita essa breve digressão, verifica-se que os instrumentos negociais que regeram os PLR em questão, no pertinente ao ano-calendário 2009, foram firmados no decorrer desse ano e não previamente a seu início, a saber de 24 de agosto (filial 31.565.104/0276-10) até 11 de dezembro de 2009 (filial 31.565.104/0302-46), ver fls. 806 e ss.

E que todos esses acordos dispunham, como pressuposto essencial, a avaliação do desempenho individual dos funcionários contemplados pelos planos, com estipulação de metas e resultados.

Então, a despeito de eventualmente tais acordos manterem boa parte dos termos avençados em oportunidades anteriores, o fato é que durante boa parte do ano o desempenho individual e o consequente incremento de produtividade restava alicerçado em mera expectativa de direito, não em ajuste prévio consoante regra a legislação de regência.

Com base em tais constatações, não assiste razão à contribuinte, devendo ser mantido o lançamento fiscal, o qual teve por amparo a inexistência de acordo prévio ao ano-calendário de aferição do PLR.

No que tange ao "reembolso educacional" concedido aos empregados expatriados da recorrente, cabe frisar que ganhos habituais em forma de utilidades sofrem, como regra, a incidência de contribuições previdenciárias, em consonância com o disposto no art. 195, incisos I e II, e 201, § 11 da CF, c/c o inciso I do art 22 da Lei nº 8.212/91.

Já as hipóteses isentivas são *numerus clausus*, a rigor do art. 111, inciso II do CTN, e estão discriminadas no art. 28 da Lei de Custeio, sendo que, no tocante ao caso em foco, deve-se transcrever a redação do § 9º, 't' desse artigo (reproduzida no art. 214, § 9º, inciso XIX do RPS), de acordo com a redação vigente à época dos fatos, ou seja, antes da vigência da nova redação dada pela Lei nº 12.513/11:

> *§ 9° Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*
>
> *(...)*
>
> *t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica nos termos do artigo 21 da Lei n° 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados as atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e 4.6 que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo;*

O enunciado legal é bastante claro ao prever o benefício de isenção como estímulo à melhora da educação dos trabalhadores de modo a melhor contribuir para as atividades da empresa ou entidade, não estando nele contemplada a concessão de "reembolso educacional" a apenas pequena fração do contingente de funcionários da empresa, os quais em regra sequer possuem acesso a tal benesse.

Anote-se, aliás, que a menção ao art. 112 do CTN é bastante despropositada, por não se estar a examinar a aplicabilidade de norma que define infração ou que lhe comine penalidades, mas sim de norma isentiva, a ser interpretada restritivamente, nos termos do precitado art. 111 daquele Código.

Tampouco se pode equiparar as verbas em apreço a auxílio-creche, como pleiteado, visto que a própria contribuinte assim não o reconheceu em seus registros contábeis (fls. 1371 e ss). De sua parte, os documentos colacionados (fls. 1552 e ss) demonstram que os dependentes favorecidos se tratam de crianças maiores de seis anos de idade e adolescentes, de diversas idades, não incidindo então a previsão excludente do art. 28, § 9º, 's', da Lei nº 8.212/91.

Assim, deve ser mantida a exigência no particular.

Por oportuno, convém também esclarecer ao contribuinte, posto que parece disso não ter-se dado conta, que a instância de piso já alertou, no final relatório da decisão (fl. 1715):

> Posteriormente, anexa aos autos o Impugnante guias de recolhimento (GPS) correspondentes à parcela do débito constituído à guisa de "reembolso parcial", cujos documentos foram aceitos e processados pelo órgão preparador na origem, dando a eles o tratamento de 'créditos tributários não impugnados', que foram transferidos deste para o processo 10880-723.928/2015-46, abatendo parcialmente o crédito originalmente constituído.

Então, já foram devidamente considerados no cômputo do crédito tributário os recolhimentos mencionados pela recorrente, face à apresentação em 2/4/2015 dos documentos de fls. 1641 e ss.

No tocante à constitucionalidade da subrogação das contribuições previdenciárias ao Funrural, não são necessárias maiores lucubrações argumentativas para concluir-se que a irresignação em comento não merece prosperar.

É cediço que o STF reconheceu, quando do julgamento do RE nº 363.852/MG (j. 3/2/2010), ratificado pelo acórdão exarado em sede de repercussão geral no RE nº 596.177/RS (j. 29/8/2011), a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, o qual respaldava o art. 25 da Lei nº 8.212/91, no que tange à contribuição social exigida do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

Isso, porque considerou inconstitucional a instituição de nova fonte de custeio por meio de lei ordinária, sem observância de lei complementar para tanto.

Porém a autuação contestada tem supedâneo legal diverso, a saber, os artigos 30, inciso IV, e 25 da Lei nº 8.212/91, este último já com a redação dada pela Lei nº 10.256/01, em consonância com a novel redação do art. 195 da Carta Magna, nos termos da Emenda Constitucional nº 20/98, que acresceu o vocábulo "receita" ao texto do artigo.

A precitada inconstitucionalidade reconhecida sob o rito do art. 545-B do CPC, por conseguinte, não atinge o diploma no qual se amparou o lançamento, valendo frisar que tampouco a sistemática de subrogação, por si só, foi considerada inconstitucional sob qualquer prisma, à luz da precitada decisão do STF.

A par disso, é sabido que a repercussão geral reconhecida em 23/8/2013 no RE nº 718.874/RS, no que diz respeito à redação conferida ao art. 25 da Lei nº 8.212/91 pela

Lei nº 10.256/01, já foi devidamente submetida ao Plenário do Pretório Excelso, conforme noticiado no Informativo STF nº 859 (27 a 31 de março de 2017) [3]:

> DIREITO TRIBUTÁRIO - LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR
>
> Contribuição social do empregador rural sobre a receita da comercialização da produção
>
> É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.Com base nesse entendimento, o Plenário, por maioria, deu provimento a recurso extraordinário em que se discutia a constitucionalidade do art. 25 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pelo art. 1º da Lei 10.256/2001, que reintroduziu, após a Emenda Constitucional 20/1998, a contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, mantendo a alíquota e a base de cálculo instituídas por leis ordinárias declaradas inconstitucionais em controle difuso pelo Supremo Tribunal Federal (STF).O Colegiado observou que a Lei 9.528/1997 incluiu no "caput" do art. 25 da Lei 8.212/1991 a contribuição do empregador rural pessoa física, cuja base de cálculo é a receita bruta proveniente da comercialização da produção. Como a receita bruta não figurava no elenco do art. 195, I, da Constituição Federal (CF) como uma base de cálculo possível para a incidência de contribuições sociais, o STF, em dois precedentes, concluiu pela inconstitucionalidade do emprego dessa base de cálculo, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, nos termos do art. 195, § 4º, da CF.Entretanto, com a Emenda Constitucional 20/1998, que incluiu a receita ao lado do faturamento como uma materialidade passível de ser tributada para fins de financiamento da seguridade social (CF, art. 195, I), passou a ser possível a instituição de contribuição patronal do empregador rural pessoa física com base na receita bruta proveniente da comercialização da produção. Assim, a Lei 10.256/2001 reincluiu a figura do empregador rural pessoa física na disciplina já existente e em vigor para o segurado especial — produtor rural que não tem empregados.A Corte ressaltou que a norma impugnada, ao incluir um novo sujeito passivo no dispositivo de uma lei que já existia e já definia claramente os elementos do fato gerador, a base de cálculo e a alíquota, violou o princípio da legalidade.Ademais, ao dar tratamento diferenciado para o produtor rural, o empregador rural pessoa física e o empregador urbano pessoa física, a lei em questão não ofendeu o princípio da isonomia, pois, se assim fosse, em nenhuma hipótese seria possível desonerar a folha de salários como política tributária.Vencidos os ministros Edson Fachin (relator), Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello, que negavam provimento ao recurso.Pontuavam que o art. 1º da Lei 10.256/2001, ao recolocar o empregador rural pessoa física na condição de contribuinte do tributo, sem dispor expressamente sobre os demais elementos da regra-matriz de incidência tributária, de modo a aproveitar do binômio base de cálculo/fato gerador e da alíquota já prevista para a figura do segurado especial, teria vulnerado a CF.Não seria possível conceber técnica legislativa que permitisse o aproveitamento das alíquotas e bases de cálculo de contribuição social com inconstitucionalidade reconhecida pelo STF. Consignavam que a Emenda Constitucional 20/1998 em nada teria alterado essa conclusão, pois inviável reputar a validade de uma norma legal anteriormente considerada inconstitucional, em decorrência de uma alteração formal da CF.Além disso, haveria inconstitucionalidade material da norma impugnada também por patente violação ao princípio da isonomia, em virtude de injustificado tratamento diferenciado conferido aos empregadores pessoa física, a depender da ambiência do labor, se urbano ou rural.Frisavam que também procederia a afirmação de que o empregador rural pessoa física seria duplamente tributado, em razão da incidência

[3] Disponível em <www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo.htm>, pesquisa realizada em 13/4/2017.

> simultânea de contribuições sociais, o que atrairia a vedação ao "bis in idem".**RE 718874/RS, rel. orig. Min. Edson Fachin, red. p/ o ac. Min. Alexandre de Moraes, julgamento em 29 e 30.3.2017. (RE-718874)** (grifos do original)

Firmou-se, assim, a tese de repercussão geral do STF no Tema nº 669[4]:

> *É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.*

Constata-se, por conseguinte, já estarem superadas as argumentações da recorrente acerca do tema.

E, de todo modo, a mera leitura da peça recursal desvela que substancial parte dos questionamentos quanto à subrogação das contribuições previdenciárias, cingem-se, de um modo ou de outro, a apontar vícios de inconstitucionalidade em sua matriz legal.

Nessa esteira, impõe-se a aplicação no caso do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e da Súmula CARF nº 2, esta por força do art. 72 do RICARF:

> *Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Ainda, há que se atentar que, quando da impugnação, a contribuinte apresentou listagem com aquisições de determinados produtores rurais pessoas físicas, dentre as quais algumas teriam "decisões judiciais liminares vigentes que autorizavam o não recolhimento da referida contribuição". Nesse passo, colacionou duas decisões em que constam como autores algumas pessoas discriminadas naquela listagem, pugnando pela exclusão dos valores envolvidos do crédito tributário (fls. 1641 e ss).

Entretanto, inexistem elementos de prova mais consistentes, tais como notas fiscais de aquisição dos produtos, registros contábeis respectivos, etc., que permitam aferir de maneira segura se o dito "relatório de gerenciamento de aquisição de produção rural" corresponde aos fatos subjacentes alegados, ou seja, compõem efetivamente a base de cálculo da autuação fiscal, de modo que, face à precariedade dessas evidências, deve ser rejeitada a pretensão vertida.

Como remate, há que se registrar estar a recorrente, em seu arrazoado, a fazer certa confusão conceitual entre a multa de mora e multa de ofício, quando alega estar esta última limitada a 20% em razão de nova legislação.

A multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96 é devida pela mera falta de recolhimento do tributo no prazo previsto na legislação, situação que em nada se adequa à espécie.

Já no presente caso, a multa aplicada foi a prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, c/c o art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (esta com a redação dada pela MP nº 449/08, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09), visto que decorreu de procedimento

[4] Disponível em <www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/abrirTemasComTesesFirmadas.asp, pesquisa realizada em 13/4/2017.

fiscal instaurado de ofício com vistas à verificação do cumprimento da legislação tributária por parte do sujeito passivo.

Lembre-se que com o advento da referida medida provisória a sistemática das multas previdenciárias foi harmonizada com o regramento adotado para as multas relativas aos demais tributos federais. Foi então estabelecida a aplicabilidade da multa de mora de 20% nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/96, e a multa por descumprimento de obrigação acessória no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Além disso, foi prevista multa punitiva, de natureza bastante diversa daquelas, apurada via lançamento de ofício de 75%, pela infração de falta de pagamento ou pagamento a menor, falta de declaração e declaração inexata (art. 35-A da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 44 da Lei nº 9.430/96), a qual, como visto, foi imputada à contribuinte, que dela parece se olvidar.

Constata-se, por conseguinte, que multas de mora e multas de ofício não se confundem, por possuírem cada uma delas disciplina própria, correspondendo a fatos diferentes previstos nas respectivas hipóteses de incidência, não havendo, por conseguinte, respaldo para os argumentos trazidos na peça recursal também quanto a esse ponto.

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson