



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.727934/2014-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.046 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de agosto de 2021
Recorrente VIGOR ALIMENTOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2010, 2011

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SUJEITO PASSIVO. INCORPORAÇÃO.

A pessoa jurídica resultado de incorporação é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pela incorporada.

TERCEIROS. INCRA. SESI. SENAI. INDÚSTRIAS DE LATICÍNIOS.

A indústria de laticínios que não for agroindústria, qualquer que seja o grau de complexidade aplicado em seu processo produtivo, deverá recolher 2,5 % (dois e meio por cento) a título de Salário-Educação e 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) para o Incra, e utilizar o código FPAS 531.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS.

É procedente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a exigência de contribuições aos terceiros SESI, SENAI e SEBRAE, reconhecendo a correção da utilização, pelo recorrente, do código FPAS 531.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (Suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)..

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário impetrado em face do Acórdão 03-37.487, de 24 de janeiro de 2017, exarado pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE (fl. 690 a 705), que assim relatou a lide administrativa:

Relatório

Trata-se de processo no nome da contribuinte em epígrafe, doravante mencionada simplesmente como contribuinte ou Vigor, por meio do qual foi formalizado crédito tributário incluindo o período 01/2010 a 13/2011. As contribuições foram distribuídas nos seguintes Autos de Infração:

Auto de Infração	Valor Principal	Data da Consolidação	Valor Consolidado	Contribuições	Levantamentos
51.045.303-1	181.200,40	28/10/2014	393.750,83	patronais incidentes sobre as remunerações de segurados empregados: contribuições previstas no art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/1991 (FPAS e RAT).	PL - PARTICIPAÇÃO RESULTADOS.
51.045.304-0	3.977.150,51	28/10/2014	8.282.785,09	contribuições destinadas aos terceiros: FNDE (Salário-Educação), INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE.	TC - TERCEIROS; TE - TERCEIROS.

Consta no Relatório Fiscal:

1. Os valores lançados referem-se à empresa S.A. Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor (CNPJ 61.116.331/0001-86), incorporada pela Vigor. Foram lançadas contribuições destinadas a terceiros e as contribuições patronais incidentes sobre parcela paga a título de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR.

2. A empresa se enquadra erroneamente no código FPAS 531, quando o correto é o código FPAS 507 para todos os seus estabelecimentos, uma vez que emprega técnicas sofisticadas e utiliza mão de obra especializada na sua produção. Esse erro foi informado à Receita Federal do Brasil por meio de ofício oriundo do Sesi e SENAI, o que gerou uma diligência junto à empresa e confirmação do equívoco. Mesmo intimada de Informação Fiscal na qual consta esse fato, emitida em 28/03/2012, a empresa persistiu no erro.

3. Com o erro de enquadramento no código FPAS, das contribuições destinadas às outras entidades (terceiros), a empresa recolheu apenas a contribuição destinada ao INCRA e o Salário-Educação, tendo sido lançadas as contribuições destinadas ao Sesi, SENAI e SEBRAE.

4. A empresa pagou verba a título de PLR em 2010 a segurados empregados dos estabelecimentos 0001, 0002, 0025 e 0089 em periodicidade inferior a um semestre civil, desobedecendo à Lei nº 10.101/2000, art. 3º, §2º. Essa verba, então, foi integralmente lançada como base de cálculo para as contribuições patronais e para as contribuições de terceiros (INCRA, Salário-Educação, Sesi, SENAI e SEBRAE).

A contribuinte foi notificada em 05/12/2014. Em 06/01/2015, apresentou impugnação, na qual alega, em síntese:

1. A impugnação é tempestiva.

2. Os fatos impositivos foram lançados na matriz, porém se referem a diversas filiais da empresa. As filiais e a matriz devem ser consideradas como contribuintes distintos, conforme já decidido pelo E. Superior Tribunal de Justiça - STJ. Essa autonomia dos estabelecimentos é reforçada pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

3. Ademais, compete à Delegacia da Receita Federal do Brasil - DRF da jurisdição de cada estabelecimento constituir eventual crédito tributário, tendo sido descumprido o Regimento Interno da Receita Federal do Brasil aprovado pela Portaria MF nº 203/2012.

4. A lavratura em um mesmo Auto de Infração para vários estabelecimentos também acarreta o cerceamento do direito de defesa da impugnante, pois para o código FPAS de cada unidade depende das suas atividades, o que demanda uma análise específica.

5. Assim, o lançamento é nulo, pois foi efetuado em face de uma única pessoa jurídica (matriz).

6. O Auditor Fiscal afirma que todos os estabelecimentos da contribuinte devem ser classificados no mesmo código FPAS, de acordo com a atividade do estabelecimento principal e independentemente da distinção de atividades exercidas. Não foi apresentada qualquer prova do tipo de atividade exercida em cada estabelecimento, o que leva à nulidade do trabalho fiscal.

7. O Decreto-Lei nº 1.146/1970, art 2º, II e §1º, ao dispor que as indústrias de laticínios devem recolher apenas a contribuição destinada ao INCRA, não faz qualquer ressalva quanto ao tipo de industrialização. A Instrução Normativa 971/2009, com as alterações efetuadas pelas Instruções Normativas 1.027/2010 e 1.071/2010 restringiu indevidamente o alcance do Decreto-Lei nº 1.146/1970, afrontando o princípio da legalidade ao exigir tributos não previstos em lei.

8. Mesmo se considerando como válidas as instruções normativas, o fato de a impugnante se dedicar à produção de bens à base de leite não impede que algumas de suas unidades sejam indústrias rudimentares, o que enseja a utilização do código FPAS 531. Muitos dos seus estabelecimentos são destinados à produção de bens simples, devendo ser classificados como indústria rudimentar conforme Anexo II da Instrução Normativa 971/2009. O estabelecimento localizado em Itapetininga, por exemplo, apenas capta e refrigera o leite que será usado por outras unidades na produção de outros bens.

9. Requer a realização de perícia, para verificação das atividades exercidas em cada estabelecimento.

10. Sobre os valores pagos a título de PLR não podem incidir contribuições previdenciárias por determinação constitucional. Em momento algum, o Auditor Fiscal desqualificou as verbas pagas como PLR ou lhes imputou a condição de remuneração pelo trabalho, restringindo-se a dizer que não foram observadas as prescrições legais para fins de pagamento das parcelas.

11. Se a Administração entende que o enquadramento da empresa está incorreto, cabe a ela determinar que o INCRA repasse aos demais terceiros os valores que recebeu indevidamente.

Ao final, a impugnante requer que todas as publicações e intimações sejam realizadas em nome e no endereço do seu advogado, especialmente para se fazer presente no julgamento da impugnação e realizar sustentação oral.

É o relatório.

Debruçada sobre os termos da impugnação, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE exarou o Acórdão ora recorrido, em que julgou a impugnação procedente em parte, lastreada nas conclusões sintetizadas na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SUJEITO PASSIVO. INCORPORAÇÃO.

Cada estabelecimento de uma empresa compõe a pessoa jurídica, porém não tem personalidade própria, não sendo sujeito de deveres e obrigações e não se enquadrando na definição de sujeito passivo da obrigação principal prevista no Código Tributário Nacional - CTN, art. 121.

A pessoa jurídica resultado de incorporação é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pela incorporada (CTN, art. 132).

TERCEIROS. INCRA. SESI. SENAI. INDÚSTRIAS NÃO RUDIMENTARES.

As indústrias referidas no art. 6º da Lei nº 2.613/1955 são as rudimentares, o que não descaracteriza a natureza rural da sua atividade. Indústrias que empregam técnicas sofisticadas e mão de obra especializada não são sujeito passivo da contribuição para o INCRA (alíquota de 2,5%), mas sim para o SESI e SENAI.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR. PERIODICIDADE INFERIOR AO SEMESTRE CIVIL. CONSIDERAÇÃO DOS PAGAMENTOS EFETUADOS DE ACORDO COM A LEI 10.101/2000.

Os valores pagos a título de PLR têm natureza de remuneração e sofrem incidência das contribuições previdenciárias caso não sejam cumpridos os requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000.

Tendo sido pago PLR antes de completado 1 (um) semestre, em desobediência ao art. 3º, §2º, da Lei nº 10.101/2000, somente incidem as contribuições sobre os pagamentos efetuados em desacordo com esse dispositivo legal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O provimento parcial da decisão recorrida tem origem no entendimento de que apenas a segunda parcela de PLR paga aos mesmos beneficiários deveriam ser tributadas, considerando regular o pagamento da 1ª parcela e, assim, excluindo estas da base de cálculo do tributo lançado.

Em 17 de março de 2017, o contribuinte junta a petição de fl. 733 a 736, em que noticia resultado de Solução de Consulta nº 132 – Cosit, fl. 738/743, formulada por terceiros, cuja resposta milita em favor de seus argumentos sobre a utilização do FPAS 531 para as indústrias de laticínios.

Ciente do Acórdão da DRJ em 02 de maio de 2017, fl. 730, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 746 a 771, em que reitera as razões expressas na impugnação, as quais serão melhor detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Após breve histórico da celeuma administrativa, o recorrente das razões que entende justificar a reforma da decisão de 1ª Instância.

PRELIMINAR

Nulidade do auto por ter sido lavrado exclusivamente em face da matriz: necessidade de lavratura contra cada CNPJ específico

Alega o recorrente que a atuação deveria se dar, de forma autônoma, para cada estabelecimento e refuta o entendimento da DRJ de que a filial não tem personalidade jurídica, não sendo sujeito de deveres e obrigações, lastreando tal entendimento em Acórdão proferido pelo STJ no REsp 1355812/RS, sob o rito dos recursos repetitivos, em que se examinou a possibilidade de se limitar a satisfação do crédito tributário tendo como base somente o estabelecimento em que ocorreu o fato gerador. Na oportunidade, teria entendido o STJ que a empresa, com todo o seu ativo e patrimônio social, deve responder na condição de devedora.

Afirma que, no caso sob apreço, a questão que se discute é a necessidade de atuação por documentos distintos para cada filial, já que cada um estabelecimento representa uma realidade diferente que afeta a definição do tipo de atividade desenvolvida e o PFAS a ser utilizado, que não sendo lançados de forma segregada, acaba por cercear o direito de defesa do contribuinte fiscalizado.

Sustenta que o mesmo Acórdão citado pelo Julgador de 1ª Instância entende que, em razão do princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, as filiais devem ser consideradas de forma autônoma quando se discute o nascimento da obrigação tributária, não tendo relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores.

Após tratar também de precedentes administrativos e entendimentos da própria RFB, ressalta que, sendo as filiais entes autônomos, compete à DRF de cada jurisdição constituir eventual crédito tributário, importando afronta ao Regimento Interno da RFB a lavratura de maneira centralizada.

Sintetizadas as razões da defesa e cotejando-as com os termos da Decisão recorrida neste tema, constata-se que o julgador de 1ª instância se valeu da citada decisão judicial vislumbrando tão somente a questão da responsabilidade pelo crédito tributário, daí decorre sua afirmação de que o estabelecimento, por não ter personalidade jurídica, não seria sujeito de deveres e obrigações.

Tudo isso porque, como seu viu no Relatório supra, na data do lançamento, todos os estabelecimentos haviam sido incorporados e a fiscalização constituiu o crédito tributário em nome da matriz, em razão do que preceitua o art. 132 do CTN, que assim dispõe:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Assim, considerando, ainda, que, naquilo que foi cabível, a Fiscalização apontou informações segregadas para cada estabelecimento, a exemplo dos documentos de fl. 80 e ss, caso não concordasse com alguma das imputações o descontentamento deveria ser manifestado nos autos, indicando o quê e o porquê de não concordar com a exigência fiscal.

A própria Decisão recorrida exonerou parte do lançamento considerando exatamente a segregação entre os diversos estabelecimentos.

Nestes termos, não identifico qualquer mácula no lançamento que, como visto, não feriu o princípio da autonomia dos estabelecimentos, mas promoveu o lançamento exatamente na pessoa jurídica resultante da incorporação, já que esta é a responsável pelos tributos devidos até a data do ato de reorganização societária.

Ainda que um lançamento qualquer seja formalizado por unidade administrativa de domicílio diverso do contribuinte autuado, não é caso para, por si só, considerar o lançamento nulo, já que havia, na data da ciência do presente lançamento, previsão e permissão para tanto, conforme se verifica no art. 7º da Portaria RFB 1687/2014.

Ademais, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é o Agente público a quem o Art. 6 da Lei nº 10.593/2002 atribui a competência para, quando da identificação de uma infração à legislação tributária, da qual resulte o não pagamento de tributo devido, de forma privativa, vinculada e obrigatória, constituir o crédito tributário pelo lançamento, nos termos do art. 142 da Lei 5.172/66 (CTN).

Portanto, a atividade fiscal decorre de previsão de lei e não pode sofrer limitação por diplomas menores, em particular quando estes objetivam apenas o planejamento das atividades fiscais exercidas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Nesse sentido se manifesta majoritariamente este Colegiado Administrativo, conforme Ementa abaixo (Acórdão 107-07.268):

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. **O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não tem o condão de limitar a atuação da Administração Pública na realização do lançamento. Não é o mesmo sequer pressuposto obrigatório para tal ato administrativo, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional, o que não se permite a uma Portaria.** Assim, o fato de haver contradição entre as datas em que houve a prorrogação do MPF e aquelas em que deste ato foi intimado o contribuinte não implica em nulidade do lançamento. Também, esta não se verifica se o Agente Fiscal responsável pelo MPF prorrogado for o mesmo daquele responsável pelos MPFs posteriores e pela autuação. O art. 16 da Portaria nº 3.007/2002, ainda que fosse vinculante, seria aplicável somente às situações em que houve extinção do Mandado de Procedimento Fiscal, o que não ocorreu no presente caso.

Portanto, rejeito a preliminar.

Nulidade do auto por ausência de comprovação de que as unidades exercem atividade industrial complexa

O tema em questão pode ser sintetizado na afirmação recursal que entende a fiscalização que tais estabelecimentos não exerceriam industrialização rudimentar (código FPAS 531), mas sim industrialização complexa, estando sujeitos, portanto, ao código FPAS 507. Contudo, não foi apresentada qualquer prova do tipo de atividade exercida nestes locais.

Afirma, ainda, o recorrente que a Fiscalização considera que se o estabelecimento principal exerce atividade industrial complexa, todos os demais devem ser assim considerados e que, por se basear neste premissa, não se preocupou em apresentar qualquer prova que evidenciam o exercício de uma atividade industrial complexa.

Sustenta que tal prova é indispensável, somente se justificando a impugnação do FPAS 504, com a consequente cobrança para os terceiros Sesi, Senai e Sebrae, se ficar comprovado que a autuada não exerce atividade rudimentar.

Resumidas as alegações recursais neste tema, mister colacionarmos excerto do Relatório Fiscal:

Este relatório refere-se ao descumprimento das obrigações principais para com a Previdência Social por parte da empresa acima descrita. O contribuinte " S.A Fábrica de Produtos Alimentícios Vigor"- CNPJ:61.116.331/0001-86, foi incorporado por "Vigor Alimentos S.A"- CNPJ 13.324.184/0001-97, conforme registro JUCESP nº 29427/13-7 de 16/01/2013. Convém esclarecer que esta fiscalização restringe-se aos estabelecimentos da Incorporada. O MPF em pauta determinou os procedimentos fiscais para se cobrar valores relativos a outras entidades e fundos, denominados "terceiros", tendo em vista o ofício oriundo do Sesi/SENAI- DJ/GC/01943/2010- e dirigido à Sra Maria Aparecida Girolano, DD. Delegada da Receita Federal do Brasil em São Paulo, à época, datado de 16/06/2010. Tal documento reinvidicou o reenquadramento do contribuinte em pauta, de FPAS 531 para FPAS 507, em virtude das modificações impostas pela IN 1071 de 15/09/2010. Esse ofício motivou a realização de diligência fiscal, concluída em 23/02/2012. Ao término desta diligência, foi emitida Informação Fiscal de 28/03/2012, ratificando o entendimento de Sesi/SENAI, acima arrolado, com ciência pela empresa e cujo teor foi remetido aos oficiantes, com a determinação de que o código FPAS 531, até então utilizado, fosse substituído pelo código FPAS 507, que engloba as seguintes contribuições no que concerne a outras entidades e fundos: 1)FNDE: 2,5%; 2)Incra: 0,2%; 3)Sesi: 1,5%; 4)SENAI: 1,0%; 5)SEBRAE: 0,6%; A empresa em tela não atendeu essa orientação, continuando a se utilizar do código FPAS 531 para os seus estabelecimentos.

Ocorre que, a utilização do FPAS código 531 restringe-se às indústrias rudimentares destinadas à produção de bens simples, não se enquadrando nesse universo as indústrias especiais à base de leite e outras que dependam de estrutura industrial complexa, conforme artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 1970.

Portanto, entendemos que a empresa em pauta, por empregar técnicas sofisticadas e utilizar mão de obra especializada na sua produção, deve se enquadrar no FPAS, código 507, não somente para a matriz, mas também para os demais estabelecimentos. Reforçam tal entendimento, as diretrizes contidas no Manual de Orientação ao Contribuinte da Indústria, que foi elaborado com base na seguinte legislação tributária federal: I) Lei nº 11.457, de 16/03/2007-cria a Secretaria da Receita Federal do Brasil; II) Constituição Federal de 1988, artigos 149 e 240- contribuições parafiscais- categorias profissionais e econômicas; III) Decreto-Lei nº 9.403, de 25/06/1946- institui a contribuição destinada ao Sesi; IV) Decreto-Lei nº 4.936, de 7/11/1942- ampliação da base contributiva para a indústria; V) Decreto-Lei nº 4.048, de 22/01/1942- institui a contribuição destinada ao SENAI. Ainda, no tópico deste Manual denominado "Depósitos, Escritórios e Lojas de fábrica", fica definido que:"os escritórios, depósitos e lojas de fábrica de empresas industriais, mesmo que em regime de autonomia funcional, e, ainda que situados fora da área fabril, não infirmam o conceito da atividade preponderante da empresa, em cuja linha funcional se inserem, sendo de todo insuscetíveis de se enquadrarem como estabelecimentos comerciais e, consequentemente, se sujeitarem à imposição contributiva de outro terceiro, que não ao Sesi e SENAI. A atribuição do código FPAS 507 a depósitos, escritórios e lojas de fábrica não constitui exceção à regra geral de enquadramento de atividades segundo a classificação dada pela tabela CNAE. mas a prevalência do enquadramento do estabelecimento principal aos quais estas são vinculadas*,

Por sua vez, a decisão recorrida, como bem destacado na peça recursal, assim se manifestou:

“Vale ressaltar que o Auditor Fiscal mencionou no seu relatório que a empresa emprega técnicas sofisticadas e utiliza mão de obra especializada na sua produção.

Essa informação pode ser confirmada pelos Códigos Brasileiros de Ocupação informados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP da empresa, que abrange ocupações como técnicos químicos, analistas de sistemas computacionais, operadores de equipamentos de movimentação de cargas, operadores de máquinas a vapor e utilidades, mecânicos de manutenção de máquinas industriais e outros”.

Ora, como se vê, a questão relacionada à evidência da complexidade da atividade industrial desenvolvida pelo recorrente foi objeto de procedimento fiscal anterior, que se apresentou com caráter informativo, devidamente cientificado ao contribuinte. Assim, não seriam necessárias maiores considerações sobre o tema por parte da autoridade lançadora, que bem resumiu sua convicção de que a empresa *emprega técnicas sofisticadas e utiliza mão de obra especializada na sua produção*. Ademais, a Decisão recorrida, com precisão, indicou que tal convicção se confirma pelos CBO informados em GFIP.

Naturalmente, se a complexidade da atividade industrial desenvolvida é questão necessária ou suficiente à exigência fiscal é tema de mérito que será adiante tratado, mas não há qualquer nulidade no lançamento guerreado, razão pela qual rejeito a preliminar.

MÉRITO

Do reenquadramento do código FPAS

Da impossibilidade de Instrução Normativa fixar os critérios para cobrança das contribuições a terceiros

As atividades exercidas pelas filiais da Impugnante devem ser consideradas isoladamente

A defesa sustenta que o entendimento fiscal que levou à autuação está atrelado aos termos da IN 1.071/10 e no fato de se dedicar à produção de bens a base de leite. Afirma que tal entendimento não pode prosperar, já que não compete a uma Instrução Normativa determinar qual o tributo e a alíquota incidente sobre as atividades desenvolvidas, ademais a produção de produtos a base de leite não significa que algumas de suas unidades não estejam inseridas no conceito de indústria rudimentar.

Sustenta que, nos termos do Decreto-Lei nº 1.146/70, as indústrias de laticínios, sem qualquer ressalva ao tipo de industrialização, devem recolher apenas a contribuição ao Incra, sendo dispensadas das contribuições ao Sesi, Sesc e Senac e que a regulamentação da matéria pela IN RFB 971/99 extrapolou as disposições do Decreto, restringindo o seu alcance.

A defesa aponta Solução de Consulta Cosit nº 132/2017, que analisou caso concreto semelhante e concluiu que o correto enquadramento se dá pela utilização do FPAS 531.

Aduz que, ainda que se considerem legítimas as disposições da referida Instrução Normativa, a autuação não merece ser mantida, pois a complexidade verificada no estabelecimento matriz não permite concluir que todos os demais estabelecimentos devam ser assim considerados, citando exemplos de atividades desenvolvidas por estabelecimento diverso da matriz.

Sintetizadas as razões expressas na peça recursal para este tema, mister trazermos à balha a legislação correlata:

Decreto-Lei nº 1.146/1970

Art 2º A contribuição instituída no "caput" do artigo 6º da Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955, é reduzida para 2,5% (dois e meio por cento), a partir de 1º de janeiro

de 1971, sendo devida sobre a soma da folha mensal dos salários de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exerçam as atividades abaixo enumeradas:

I - Indústria de cana-de-açúcar;

II - Indústria de laticínios;

III - Indústria de beneficiamento de chá e de mate;

IV - Indústria da uva;

V - Indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descaroçamento de algodão;

VI - Indústria de beneficiamento de cereais;

VII - Indústria de beneficiamento de café;

VIII - Indústria de extração de madeira para serraria, de resina, lenha e carvão vegetal;

IX - Matadouros ou abatedouros de animais de quaisquer espécies e charqueadas.

§ 1º Os contribuintes de trata este artigo estão dispensados das contribuições para os Serviços Sociais da Indústria (SESI) ou do Comércio (SESC) e Serviços Nacionais de Aprendizagem Industrial (SENAI) ou do Comércio (SENAC), estabelecidas na respectiva legislação.

§ 2º As pessoas naturais ou jurídicas cujas atividades, previstas no artigo 6º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, não foram incluídas neste artigo, estão sujeitas a partir de 1º de janeiro de 1971, às contribuições para as entidades referidas no parágrafo anterior, na forma da respectiva legislação.

§ 3º Ficam isentos das obrigações referidas neste artigo as indústrias caseiras, o artesanato, bem como as pequenas instalações rurais de transformação ou beneficiamento de produtos do próprio dono e cujo valor não exceder de oitenta salários-mínimos regionais mensais.

IN RFB 971/2009 (redação dada pelas IN 1071/2004 e IN 1238/2012)

Art. 110-A. A contribuição instituída pelo art. 6º, da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, devida ao Incra, destina-se ao custeio de ações que visem ao desenvolvimento agrário, ao assentamento de famílias no campo e ao combate ao êxodo rural, e incide sobre a folha de salários das empresas que atuam nas seguintes atividades:

I - indústria de cana-de-açúcar;

II - indústria de laticínios;

III - indústria de beneficiamento de cereais, café, chá e mate;

IV - indústria da uva;

V - indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descaroçamento de algodão;

VI - indústria de extração de madeira para serraria, de resina, lenha e carvão vegetal; e

VII - matadouros ou abatedouros de animais de quaisquer espécies, inclusive atividades de preparo de charques.

§ 1º As atividades de que trata este artigo são autônomas e restringem-se à fase primária do processo produtivo, as quais aperfeiçoam-se com o emprego de técnicas rústicas e mão de obra predominantemente artesanal, que independem de qualificação profissional a cargo das entidades a que se refere o inciso I do § 1º do art. 109.

§ 2º Para fins de cumprimento do disposto no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, considera-se autônoma a atividade econômica que não constitua parte de atividade econômica mais abrangente ou fase de processo industrial mais

complexo, e que se destine a produzir matéria-prima a partir dos recursos naturais a que alude o dispositivo, a fim de ser transformada em produto industrializado.

§ 3º A contribuição de que trata este artigo será calculada mediante aplicação das alíquotas previstas no Anexo II, desta Instrução Normativa, de acordo com o código FPAS 531 e o código de terceiros 0003.

§ 4º Se as atividades de que trata este artigo forem parte de atividade econômica mais abrangente ou constituírem fase de processo industrial mais complexo, à qual se agregam tecnologia, mão de obra qualificada e outros fatores que confluam para a consecução do objeto social do empreendimento, na forma do § 2º do art. 581 da CLT, vinculam-se à Confederação Nacional da Indústria (CNI) e fazem parte do 1º (Primeiro), 3º (Terceiro) ou 5º (Quinto) Grupo Econômico - conforme a natureza do produto - do Quadro de Atividades a que se refere o art. 577 da CLT.

§ 5º Verificada a hipótese prevista no § 4º, aplicam-se à atividade as alíquotas constantes do Anexo II desta Instrução Normativa, de acordo com o código FPAS 507 e código de terceiros 0079.

§ 6º Tratando-se de agroindústria, observar-se-á o disposto no art. 111-F.

Neste momento, para melhor entendimento, relevante lembrarmos de julgamento recente ocorrido neste mesma Turma, que analisou autuação decorrente da mesma infração, em período anterior ao julgado no presente processo, mas que aponta que a origem da celeuma não nasce propriamente com a edição da IN RFB 971/99, Acórdão nº 2201-005.324, relatado pelo Ilustre Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim:

Deste modo, para solução da celeuma basta averiguar se os estabelecimentos da RECORRENTE se enquadram no conceito de indústria de laticínios beneficiado pela previsão contida no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146/1970. Assim dispõe esta norma:

Art 2º A contribuição instituída no "caput " do artigo 6º da Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955, é reduzida para 2,5% (dois e meio por cento), a partir de 1º de janeiro de 1971, sendo devida sobre a soma da folha mensal dos salários de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exerçam as atividades abaixo enumeradas:

(...)

II - Indústria de laticínios;

(...)

§ 1º Os contribuintes de trata este artigo estão dispensados das contribuições para os Serviços Sociais da Indústria (SESI) ou do Comércio (SESC) e Serviços Nacionais de Aprendizagem Industrial (SENAI) ou do Comércio (SENAC), estabelecidas na respectiva legislação.

(...)

§ 3º Ficam isentos das obrigações referidas neste artigo as indústrias caseiras, o artesanato, bem como as pequenas instalações rurais de transformação ou beneficiamento de produtos do próprio dono e cujo valor não exceder de oitenta salários-mínimos regionais mensais. (Grifou-se)

Por sua vez, à época dos fatos geradores (2008) este dispositivo estava regulamentado pela IN RFB nº 785/2007, que em seu anexo único fornecia conceitos para o enquadramento das atividades no código FPAS, a conferir:

2. ATIVIDADES SUJEITAS A ENQUADRAMENTOS ESPECÍFICOS

2.1. CONCEITOS PARA ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADES NO CÓDIGO FPAS

Agroindústria. Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como agroindústria a pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. O que caracteriza a agroindústria é o fato de ela própria produzir, total ou parcialmente, a matéria-prima empregada no processo produtivo.

Indústria. Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como indústria (FPAS 507) **o conjunto de atividades destinadas à transformação de matérias-primas em bens de produção ou de consumo, servindo-se de técnicas, instrumentos e maquinarias adequados a cada fim.** Configura indústria a empresa cuja atividade econômica do setor secundário que engloba as atividades de produção e transformação por oposição ao primário (atividade agrícola) e ao terciário (prestação de serviços).

Indústria rudimentar. Para fins de recolhimento das contribuições sociais destinadas à seguridade social e a outras entidades e fundos, entende-se como **indústria rudimentar (FPAS 531) o conjunto de atividades destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, nos quais o processo produtivo é de baixa complexidade.**

Incluem-se no conceito de indústria rudimentar atividades de extração de fibras e resinas, extração de madeira para serraria, lenha e carvão vegetal, bem assim o beneficiamento e preparação da matéria-prima, tais como limpeza, descaroçamento, descascamento e outros tratamentos destinados a otimizar a utilidade do produto para consumo ou industrialização.

Indústrias relacionadas no art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970. A relação é exaustiva e se refere a indústrias rudimentares, as quais, por força do dispositivo, contribuem para o Incra e não para o Sesi e Senai. Tratando-se de pessoa jurídica classificada como indústria e que empregue no processo produtivo matéria-prima ou produto oriundo da indústria rudimentar a que se refere o art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 1970, serão devidas contribuições de acordo com o FPAS 507 e código de terceiros 0079. Tratando-se de agroindústria, haverá duas bases de incidência, as quais devem ser declaradas de forma discriminada na GFIP:

a) valor bruto da comercialização da produção total do empreendimento, a fim de recolher as contribuições devidas à seguridade social e ao Senar (FPAS 744 atribuído pelo sistema), em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991; e

b) remuneração total de segurados (folha do pessoal rural e da indústria), a fim de recolher as contribuições devidas ao salário-educação e ao INCRA (FPAS 825, código de terceiros 0003).

Ademais, como bem apontou a autoridade fiscal, o próprio item 2.2 do Anexo II da IN SRP 03/2005 (alterado pelo Anexo Único da IN RFB 785/2007), ao tratar das indústrias relacionadas no art. 2º Decreto-Lei nº 1.146/1970, aponta que as indústrias de produtos especiais à base de leite não se enquadram no FPAS 531:

2.2. RELAÇÃO DE ATIVIDADES SUJEITAS A ENQUADRAMENTOS ESPECÍFICOS

I - INDÚSTRIAS RELACIONADAS NO ART. 2º DO DECRETO-LEI Nº 1.146, DE 1970.

O dispositivo relaciona indústrias rudimentares destinadas à produção de bens simples, para industrialização ou consumo, para os quais se emprega processo produtivo de baixa complexidade. São devidas contribuições para a seguridade social e terceiros, incidentes sobre a remuneração total de segurados. Código FPAS de enquadramento: 531. Alíquotas: 20% para a Previdência; 1, 2 ou 3% para RAT; 2,5% para o FNDE (salárioeducação) e 2,7% para o INCRA, conforme disposto no § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 1970 (quadro 1).

Não se enquadram no FPAS 531 usinas, destilarias, indústrias de produtos especiais à base de leite, indústrias de chás sob qualquer modalidade, indústria de vinho e suco de uva, indústria de artefatos de madeira ou móveis, indústria de café e outras que empreguem técnicas com algum grau de sofisticação, ou mão-de-obra especializada ou que dependam de estrutura industrial complexa a configurar a etapa posterior à industrialização rudimentar, classificando-se, portanto, como indústria (FPAS 507)."

Sobreveio a IN 971/99, que promoveu efetivas alterações na matéria, aparentemente deixando de lado o conceito de indústria rudimentar e fixando-se na complexidade ou não do processo produtivo levado a termo pelo contribuinte. Assim, passou a dar importância às fases do processo, sua abrangência e o emprego ou não de tecnologia ou mão de obra qualificada, tudo para concluir que, em sendo a produção decorrente de um processo de baixa complexidade, dever-se-ia aplicar o FPAS 531. Ao contrário, mostrando-se a produção decorrente de um processo mais complexo, o FPAS devido seria o 507.

A análise do Decreto-Lei 1.146/70 evidencia que não há condições determinadas para que a contribuição, instituída pelo art. 6º da Lei nº 2.613/55, devida pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exercessem as atividades ali enumeradas, dentre elas a indústria de laticínios, fosse reduzida para 2,5% e, ainda, que tais contribuintes estivessem dispensados das contribuições ao Sesi, Sesc, Senai e Senac.

O termo "rudimentar" tem como significado mais comum aquilo que é elementar, básico, fundamental. Assim, o que seria mais "rudimentar" do que o teor acima reproduzido do § 3º do art. 2º do Decreto-Lei em comento, que prevê que "*ficam isentos das obrigações referidas neste artigo as indústrias caseiras, o artesanato, bem como as pequenas instalações rurais de transformação ou beneficiamento de produtos do próprio dono e cujo valor não exceder de oitenta salários-mínimos regionais mensais*". Ora, se, de fato, rudimentar é o básico, o fundamental, nada mais lógico entender que o Caput do art. 2º não se limitava às indústrias rudimentares, já que para estas, sequer a contribuição ao Incra é devida.

Portanto, ao que parece, tem razão a defesa ao afirmar que, por meio de instrumentos infra legais foi alterado o alcance da previsão contida no Decreto-Lei 1.146/70.

Ocorre que, a IN SRF 971/99 foi mais uma vez alterada, agora pela IN RFB 1.453/2014, passando, na parte que interessa ao presente processo, à seguinte redação:

Art. 110-A. A contribuição de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento), de que trata o art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, devida ao Incra, identificada pelo código FPAS 531 e código de terceiros 0003, incide sobre a folha de salários das empresas que atuam nas seguintes atividades:

I - indústria de cana-de-açúcar;

II - indústria de laticínios;

III - indústria de beneficiamento de cereais, café, chá e mate;

IV - indústria da uva;

V - indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descaroçamento de algodão;

VI - indústria de extração de madeira para serraria, de resina, lenha e carvão vegetal; e

VII - matadouros ou abatedouros de animais de quaisquer espécies, inclusive atividades de preparo de charques.

§ 1º - (Revogado)

§ 2º - (Revogado)

§ 3º - (Revogado)

§ 4º - (Revogado)

§ 5º - (Revogado)

§ 6º Tratando-se de agroindústria, deverá ser observado o disposto no inciso IV do art. 111-F.

Assim, depreende-se que, a partir da publicação da IN RFB 1.453, de 24 de fevereiro de 2014, os termos da IN RFB nº 971/99 se alinham ao preceito contido no art. 2º do Decreto Lei nº 1.146/70.

A defesa junta Solução de Consulta em que a Coordenação de Tributação da RFB trata de dúvida suscitada por contribuinte, a qual conclui que a contribuição de 2,5% (dois e meio por cento) ao Incra é devida pelas indústrias de laticínios, qualquer que seja o grau de tecnologia aplicada, nos seguintes termos:

7. A questão jurídica da consulente pode ser apresentada da seguinte forma: qual código FPAS uma indústria de laticínios, não agroindústria (nem cooperativa), deverá utilizar: FPAS 531 ou FPAS 507?

8. A dúvida é relevante, dadas as alterações sofridas pela IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, em razão da edição das IN RFB nº 1.071, de 2010, e nº 1.453, de 24 de fevereiro de 2014. Para facilitar o entendimento, faz-se um quadro comparativo das diferentes redações do art. 110-A da IN RFB nº 971, de 2009:

(...)

9. Como se observa, a redação anterior do art. 110-A da IN RFB nº 971, de 2009, incluído pela IN RFB nº 1.071, de 2010, determinava a utilização do código FPAS 531 apenas para “a fase primária do processo produtivo, as quais aperfeiçoam-se com o emprego de técnicas rústicas e mão de obra predominantemente artesanal”.

(...)

11. Surge, então, a dúvida: as indústrias de laticínios que não são agroindústrias deverão utilizar o código FPAS 531 ou o FPAS 507? E a condição de ser ou não uma indústria rudimentar pode alterar o código FPAS?

(...) 15. Transcreve-se, por oportuno, o art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 1970 (sem destaques no original):

Art 1º As contribuições criadas pela Lei nº 2.613, de 23 de setembro 1955, mantidas nos termos deste Decreto-Lei, são devidas de acordo com o artigo 6º do Decreto-Lei nº 582, de 15 de maio de 1969, e com o artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.110, de 9 julho de 1970:

I - Ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA: 1 - as contribuições de que tratam os artigos 2º e 5º deste Decreto-Lei; (Vide Lei nº 7.231, de 1984)

2 - 50% (cinquenta por cento) da receita resultante da contribuição de que trata o art. 3º deste Decreto-lei.

(...)

Art 2º A contribuição instituída no " caput " do artigo 6º da Lei número 2.613, de 23 de setembro de 1955, é reduzida para 2,5% (dois e meio por cento), a partir de 1º de janeiro de 1971, sendo devida sobre a soma da folha mensal dos salários de contribuição previdenciária dos seus empregados pelas pessoas naturais e jurídicas, inclusive cooperativa, que exerçam as atividades abaixo enumeradas:

(...) II - Indústria de laticínios; (...)

§ 1º Os contribuintes de trata este artigo estão dispensados das contribuições para os Serviços Sociais da Indústria (SESI) ou do Comércio (SESC) e Serviços Nacionais de Aprendizagem Industrial (SENAI) ou do Comércio (SENAC), estabelecidas na respectiva legislação.

§ 2º As pessoas naturais ou jurídicas cujas atividades, previstas no artigo 6º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, não foram incluídas neste artigo, estão sujeitas a partir de 1º de janeiro de 1971, às contribuições para as entidades referidas no parágrafo anterior, na forma da respectiva legislação.

§ 3º Ficam isentas das obrigações referidas neste artigo as indústrias caseiras, o artesanato, bem como as pequenas instalações rurais de transformação ou beneficiamento de produtos do próprio dono e cujo valor não exceder de oitenta salários-mínimos regionais mensais.(grifou-se)

16. Como se observa, a contribuição de 2,5% (dois e meio por cento) ao Incra é devida pelas indústrias de laticínios, **qualquer que seja o grau de tecnologia aplicada** (ressalvado o transcrito § 3º, que não se aplica ao caso). Além disso, o § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 1.146, de 1970, expressamente dispensa as indústrias ali mencionadas (dentre as quais, as indústrias de laticínios) das contribuições para os Serviços Sociais da Indústria (Sesi) ou do Comércio (Sesc) e Serviços Nacionais de Aprendizagem Industrial (Senai) ou do Comércio (Senac). Conseqüentemente, estas indústrias também não contribuem para o Sebrae (em razão do disposto no § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990).

(...)

Conclusão

21. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consultante que sobre a folha de salários, a indústria de laticínios que não for agroindústria deverá recolher 2,5 % (dois e meio por cento) a título de Salário-Educação e 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) para o Incra, e utilizar o código FPAS 531.

O presente processo trata dos fatos gerados ocorridos em 2010 e 2011, com ciência do lançamento no final do ano de 2014.

O art. 144 do Código Tributário Nacional prevê que *o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

Neste sentido, diante de tudo que foi exposto, considerando que Instruções Normativas são atos administrativos cuja finalidade é disciplinar ou esclarecer textos legais ou normas regulamentares, sem restringi-los, para reduzir direitos, ou ampliá-los, para aumentar

obrigações, considerando ainda a manifestação da própria Receita Federal do Brasil por meio da Solução de Consulta acima destacada, resta evidente que a única conclusão possível para tema sob análise é que tem razão a recorrente.

Assim, alterando voto proferido quando este Relatou acompanhou, em parte, as conclusões do Acórdão nº 2201-005.324, acima citado, voto por dar provimento ao recurso voluntário no presente tema, reconhecendo que o FPAS correto para o contribuinte em tela é o 531, restando improcedente a acusação fiscal de que a complexidade do processo produtivo do recorrente tenha o condão de alterar o enquadramento para o código FPAS 507.

Da necessidade de repasse de valores pelo INCRA ao SESI, SENAI e SEBRAE

O tema em questão perdeu seu objeto com o provimento tratado no tema anterior.

Assim, nada a prover.

Da impossibilidade de tributação dos valores pagos a título de PLR

Afirma a defesa, após destacar excerto de texto Constitucional, que os valores pagos a título de Participação nos Lucros não podem ser tributados, já que somente podem sofrer tal incidência as verbas destinadas a remunerar o trabalho.

Afirma que, em momento algum, os pagamentos foram desqualificados e que o acórdão recorrido reconhece expressamente que os valores foram pagos a título de PLR, restando o ponto questionado apenas no suposto descumprimento de prescrições legais de tais parcelas.

Sintetizados os argumentos recursais, tomo a liberdade de transcrever trecho do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 2201003.417, sessão de 07 de fevereiro de 2017, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

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 Matta Gomes e Karina Alessandra de Matta 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 descuidar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 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 nº 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.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

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

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ª RF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção "introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta" (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados "quando paga ou creditada de acordo com lei específica" não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador.

Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a 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:

I comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II convenção ou acordo coletivo.

§ 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.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas

partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Como ficou bem claro nos ensinamentos do Ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, não estamos diante de uma imunidade tributária, mas de uma isenção. Afinal, a Constituição Federal deixa para a lei o tratamento da matéria, resultando, portanto, em uma norma de eficácia limitada, cuja aplicabilidade dependia da emissão de normatividade futura, que veio a termo com a edição da Lei 10.101/00.

Por tudo que foi acima exposto, tendo claro viés remuneratório, já que decorre do cumprimento de metas e alcance de resultados, para fins de exclusão dos valores em questão do campo de incidência do tributo previdenciário, é indispensável que os pagamento se fizessem nos estritos termos da lei.

Assim, a previsão Constitucional, por si só, não é suficiente para afastar a exigência fiscal que se baseia exatamente no descumprimento da legislação infraconstitucional de regência. Se os valores pagos a título de PLR fossem sempre excluídos do conceito de salário de contribuição, não haveria razão para que houvesse a previsão contida na alínea “j” do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91.

O que se verifica no caso sob análise é que para determinados estabelecimentos, houve pagamento de PLR nos meses de janeiro e fevereiro de 2010, para outros, em março e abril, sendo certo que o art. 3º da Lei 10.101/00, quando da ocorrência dos fatos geradores, tinha a seguinte redação:

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Ao analisar a impugnação, a Decisão recorrida assim se manifestou:

No caso, segundo planilhas de fls. 80 e seguintes, foi paga verba a título de PLR para o estabelecimento com CNPJ 61.116.331/0002-67 nos meses 01/2010 e 02/2010 e para os estabelecimentos 61.116.331/0001-86, 61.116.331/0025-53 e 61.116.331/0089-18 nos meses 03/2010 e 04/2010. Os pagamentos que contrariam a regra da periodicidade semestral expressa na Lei nº 10.101/2000, art. 3º, §2º, são aqueles efetuados ao mesmo segurado antes de decorrido 1 (um) semestre civil.

Devem, portanto, ser excluídos do Auto de Infração os valores relativos ao estabelecimento 61.116.331/0002-86 pagos em 01/2010, permanecendo aqueles pagos em 02/2010 por se referirem todos a segundos pagamentos efetuados aos mesmos segurados. Com respeito aos estabelecimentos 61.116.331/0001-86, 61.116.331/0025-53 e 61.116.331/0089-18, devem ser excluídos os valores referentes a 03/2010 e os que correspondem a primeiros pagamentos em 04/2010. Os segurados com primeiro pagamento efetuado em 04/2010 são Cilso Cardoso de Melo, Marília de Fátima Borgia de Bitencourt e Neusa de Castro Gomes. Assim, as bases de cálculo serão mantidas na seguinte forma:

Comp	Valor Original	Excluído	Mantido
Jan-10	42.698,35	42.698,35	-
Fev-10	42.735,02	-	42.735,02
Mar-10	373.170,88	373.170,88	-
Abr-10	287.383,42	1.700,00	285.683,42

Como se vê, a Decisão recorrida concluiu por manter a tributação apenas da segunda parcela paga a cada beneficiário, no que, ainda que muito antes de sua edição, acabou por caminhar alinhado à alteração promovida na regra em questão pela MP 905/2019.

É entendimento pacífico desta Turma, que o descumprimento de uma única regra macula todo o programa de PLR, ensejando a tributação de todos os valores pagos a este título. Contudo, considerando os termos do art. 42 do Decreto 70.235/72, há de se reconhecer que são definitivas as decisões de primeira instância na parte que não estiver sujeita a recurso de ofício e, assim, conclui-se que deve ser mantida a exigência que remanesceu à decisão recorrida.

Não obstante, é relevante destacar que os valores lançados a título de contribuição aos terceiros SESI, SENAI e SEBRAE, incidentes sobre as verbas pagas a título de PLR, devem ser excluídos em razão do que foi decidido quanto ao correto enquadramento do FPAS.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário neste tema, apenas para afastar a exigência para SESI, SENAI e SEBRAE incidente sobre os valores pagos a título de PLR, já que considerando o FPAS correto, não são devidas tais contribuições no presente caso, conforme se viu em tópico próprio do presente voto..

Diligência

A defesa defende, na hipótese de manutenção da exigência, seria cabível a realização de diligência, apontando quesitos que estão diretamente relacionado à identificação a complexidade das atividades desenvolvida em seu parque industrial.

A questão que se pretendia ver esclarecida pela diligência em tela restou prejudicada com o reconhecimento, no presente voto, de que é improcedente a acusação fiscal de que a complexidade do processo produtivo do recorrente tenha o condão de alterar o enquadramento para o código FPAS.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram do presente, voto dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar integralmente a exigência de contribuições aos terceiros SESI, SENAI e SEBRAE, reconhecendo a correção da utilização, pelo recorrente, do código FPAS 531.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

