



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

Processo nº 10680.721277/2010-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.956 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente COMPANHIA DE GAS DE MINAS GERAIS GASMIG
Recorrida União

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DEFINIÇÃO DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

A participação nos lucros ou resultados da sociedade concedida pela empresa a seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial.

Compete aos empregadores, trabalhadores e sindicatos estabelecerem as regras que melhor atendem aos seus anseios, desde que sejam regras claras e objetivas.

CESSÃO DE CONTRATO DE TRABALHO. DISPENSA DE RETENÇÃO NO REEMBOLSO OU RESSARCIMENTO DOS CUSTOS DO CEDENTE.

A cessão de empregado de sociedade de economia mista, que permanece na folha de pagamento do cedente, não se enquadra como cessão de mão de obra, desde que haja termo de cessão estabelecendo o prazo determinado da cessão e que não haverá remuneração, mas apenas reembolso ou ressarcimento pelo cessionário dos custos do cedente com o empregado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento nos termos do voto do relator.

Andrea Brose Adolfo - Presidente.

Alexandre Evaristo Pinto - Relator.

EDITADO EM: 13/04/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo (Presidente), Júlio César Vieira Gomes, Fabio Piovesan Bozza, Jorge Henrique Backes, Maria Anselma Croscato dos Santos e Alexandre Evaristo Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão 02-31.980, de 19/04/2011, (fls. 264 a 279).

O processo se iniciou com o auto de infração nº 37.237.7971, lavrado em 28/05/2010 (fls. 10 a 32), no qual foi constituído crédito tributário de R\$ 691.750,67 relativo a contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) que não obedeceram aos requisitos legais, no período de 05/2007 e 12/2007, bem como ausência de retenção de 11% sobre pagamentos de empregados cedidos pela Cemig e Petrobrás, no período de 01 a 12/2007.

A fiscalização entendeu que os pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) foram feitos sem que as regras da Lei 10.101/2000 tenham sido obedecidas (fls. 102 a 108).

Ademais, a fiscalização apurou créditos previdenciários relativos à falta de retenção de 11% sobre os valores pagos aos empregados contratados mediante cessão de mão-de-obra (fls. 96 a 202).

Na impugnação, foi alegado, em síntese, que:

(i) nulidade do auto de infração uma vez que a fiscalização utilizou o "Termo de Acordo de Participação dos Empregados nos Resultados da GASMIG referentes a 2006 — Pagamento em 2007" como base para chegar a conclusão de que os pagamentos feitos em maio e dezembro de 2007 não possuíam regras claras e objetivas, sendo que os pagamentos feitos em dezembro de 2007 não tiveram por base o referido acordo, e sim o Acordo Coletivo de Trabalho 2007/2008;

(ii) no tocante à falta de programa de metas no Acordo de Participação dos Empregados nos Resultados, o artigo 2º, §1º, da Lei nº 10.101/00, o recorrente menciona que o referido artigo faculta às partes a adoção de outros critérios além dos dispostos nos incisos I e III, ao prever: "podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições";

(iii) não há cessão de mão de obra nos termos do artigo 219, §2º, XV, do Decreto 3.048/99 com a respectiva obrigação de retenção de 11%, mas apenas cessão de contrato de trabalho pela CEMIG, que não tem lucro com a operação, sendo que a GASMIG se responsabiliza pelo pagamento de todos os custos com os empregados, por meio de reembolso;

e

(iv) frise-se que a Lei Estadual 8.655/1984 do Estado de Minas Gerais, em seu art. 2º, §3º, determina que "é permitida a transferência de empregados entre a CEMIG e suas subsidiárias e controladas, mantidos os direitos assegurados legalmente e em acordos coletivos de trabalho", sendo que tanto a GASMIG quanto a CEMIG são sociedades de economia mista, de modo que seus empregados somente poderiam ser contratados mediante a realização de concurso público.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, e o acórdão recorrido (fls. 264 a 279) recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS*

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NULIDADE. INDEFERIMENTO.

O reconhecimento da nulidade depende da constatação de comprometimento do direito de defesa assegurado ao contribuinte.

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.
INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. SALÁRIO
DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA.*

A participação nos lucros ou resultados da sociedade, quando paga ou creditada em desacordo com a Lei específica, integra o salário-de-contribuição previdenciário. Os programas de resultados, metas e prazos a comporem o acordo de distribuição de lucro devem preceder a apuração do mesmo.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO.

Enquadram-se como cessão de mão-de-obra, nos termos do Regulamento da Previdência Social, os serviços de manutenção de equipamentos. A caracterização da figura do empregador se dá pela simples constatação de quem se posta no pólo passivo da relação empregatícia formada.

*CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO OU CERTIDÃO
POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA DE DÉBITOS.
AUTO DE INFRAÇÃO.*

A existência de certidão negativa ou de certidão positiva com efeitos de negativa de débitos não suprime o lançamento de contribuições previdenciárias devidas em função de constatação da ocorrência do fato gerador.

DILAÇÃO PROBATÓRIA

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, salvo as exceções previstas na legislação.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Desnecessária a perícia, devendo ser indeferida, quando o processo contém todos os elementos para a formação da livre convicção do julgador e não restar comprovada a necessidade de conhecimento técnico específico para os questionamentos apresentados. O pedido de perícia deve obedecer aos requisitos legais para o deferimento de sua realização.

OITIVA DE TESTEMUNHAS.

Não há previsão no Decreto nº 70.235/72 que autorize a realização da oitiva de testemunhas.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 296 a 309) reiterando as alegações anteriormente feitas na impugnação, com exceção do pedido de nulidade do auto de infração, bem como assinalou os seguintes aspectos:

(i) há julgados em que a interpretação do artigo 2º, §1º, da Lei nº 10.101/00 foi flexibilizada sob o fundamento de que a sua inflexibilização poderia inviabilizar o direito fundamental à participação nos lucros; e

(ii) não há qualquer contrato ou nota fiscal de cessão de mão de obra, assim como a existência de folha de pagamento e da respectiva GRPS quitada em nome da CEMIG demonstra que a contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento foi recolhida.

Em 18 de abril de 2013, o julgamento do recurso foi convertido em diligência uma vez que o Recurso Voluntário não havia sido incluído no processo eletrônico, conforme a Resolução nº 2301-000.377 da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Da Não Incidência da Contribuição Previdenciária sobre a Participação nos Lucros ou Resultados

A participação nos lucros ou resultados encontra guarida constitucional no artigo 7º, XI, da Constituição Federal como um dos direitos dos trabalhadores, nos seguintes termos:

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.

Considerando que o referido dispositivo dispõe que a participação nos lucros é desvinculada da remuneração, o artigo 28, §9º, j, da Lei nº 8.212/91 previu que a participação nos lucros não integra o salário de contribuição, nos seguintes termos:

Art. 28. Entende-se por salário de contribuição:

(...)

§9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

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

A participação nos lucros ou resultados foi regulada pela Lei nº 10.101/00, que assim dispõe:

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.

Como decorrência do exposto, a participação nos lucros ou resultados deverá ser celebrada por uma comissão paritária ou por uma convenção ou acordo coletivo.

No caso concreto, há um "Termo de Acordo de Participação dos Empregados nos Resultados da GASMIG referentes a 2006 - Pagamento 2007" celebrado por meio de uma comissão paritária (fls. 216 a 226), que embasa o pagamento da PLR em maio de 2007, assim como há um "Acordo Coletivo de Trabalho 2007/2008" celebrado perante a Federação dos Trabalhadores nas Indústrias Urbanas do Estado de Minas Gerais (fls 228-236), que embasa o pagamento da PLR em dezembro de 2007.

Todavia, no acórdão recorrido, entendeu-se que havia uma carência de objetivos a serem alcançados pelos esforços do capital e trabalho, de forma que não se poderia acatar a alegação do recorrente de que havia mecanismos de aferição do acordo, pois, na verdade, teria sido apenas definido como seria calculado o montante a ser distribuído aos empregados, utilizando-se as informações de remuneração individual e coletiva dos empregados frente a um percentual a ser aplicado sobre o resultado operacional da sociedade.

Com relação ao "Termo de Acordo de Participação dos Empregados nos Resultados da GASMIG referentes a 2006 - Pagamento 2007", há dispositivos relativos aos seguinte itens da PLR: (i) período de competência; (ii) regras de habilitação no programa; (iii) regras para empregados admitidos, desligados, cedidos e licenciados; (iv) indicador de resultado sobre o qual será calculada a PLR (resultado operacional antes do resultado financeiro); (v) metas (se o Resultado Operacional da GASMIG for superior a R\$ 60 milhões, o montante a ser distribuído a título de PLR é de 3,8% do Resultado Operacional. Se a meta de R\$ 60 milhões não for alcançada, o montante a ser distribuído a título de PLR é de 2% do Resultado Operacional); (vi) valor individual a ser distribuído; (vii) mês de pagamento; (viii) encargos (há menção inclusive de que a PLR não substitui ou complementa a remuneração); (ix) deduções; (x) regras de compensação futura para o caso da companhia precise pagar PLR em virtude de legislação ou decisão judicial superveniente.

No tocante ao "Acordo Coletivo de Trabalho 2007/2008", há dispositivos relativos aos seguintes itens da PLR: (i) meta e estabelecimento do valor a ser distribuído (se o Resultado Operacional da GASMIG for superior a R\$ 62 milhões, o montante a ser distribuído a título de PLR é de 3,8% do Resultado Operacional. Se a meta de R\$ 62 milhões não for alcançada, o montante a ser distribuído a título de PLR é de 2% do Resultado Operacional); (ii) mês de pagamento; (iii) valor individual a ser distribuído; (iv) habilitação para receber a PLR; e (v) regras de compensação futura para o caso da companhia precise pagar PLR em virtude de legislação ou decisão judicial superveniente.

Conforme observado acima, os termos que regularam a PLR da GASMIG nos anos de 2006 e 2007 são bastante detalhados e atendem o objetivo de integrar o capital e o trabalho.

Nesse sentido, cumpre mencionar trechos de julgados no sentido de que há uma liberdade para fixação dos termos do acordo da PLR:

Acórdão CARF nº 240202.507, de 12/03/2012

(...) Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivas obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos.

Acórdão CSRF nº 9202002.485

(...) A lei regulamentadora da imunidade concedida para os pagamentos a títulos de PLR não enumera quaisquer índices obrigatórios, apenas sugere alguns, ao passo que a interpretação finalística da norma imunizante e sua regulamentação não induz à conclusão de que deve haver estrita observância a índices predeterminados..

Assim, as regras relativas a metas e valores a serem distribuídos aos empregados previstas no "Termo de Acordo de Participação dos Empregados nos Resultados da GASMIG referentes a 2006 - Pagamento 2007" e no "Acordo Coletivo de Trabalho 2007/2008" são claras e objetivas o suficiente para que não incida contribuição previdenciária sobre a PLR, assim como o artigo 2º, §1º, da Lei nº 10.101/00 prevê a liberdade para determinação das metas nos planos de PLR ao apenas trazer exemplos de metas em seus incisos I e II.

Diante de todo o exposto, a participação nos lucros ou resultados da sociedade concedida pela empresa a seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, sendo que os empregadores, trabalhadores e sindicatos podem estabelecer as regras que melhor atendem aos seus anseios, desde que sejam regras claras e objetivas, tal qual acontece no caso em tela.

Da Retenção de 11% sobre os Valores Pagos a título de Cessão de Contrato de Trabalho

A GASMIG é sociedade de economia mista controlada pela CEMIG, também sociedade de economia mista controlada pelo Estado de Minas Gerais. O regime jurídico das sociedades de economia mista faz com que a GASMIG tenha um regime jurídico de contratação não muito flexível, que se dá mediante a realização de concurso público.

Nesse sentido, há disposição específica no artigo 2º, §3º, da Lei Estadual 8.655/84 do Estado de Minas Gerais, permitindo a transferência de empregados:

É permitida a transferência de empregados entre a CEMIG e suas subsidiárias e controladas, mantidos os direitos assegurados legalmente e em acordos coletivos de trabalho.

Como instrumento hábil para viabilizar tal tipo de transferência, nasce o instituto da cessão de contrato de trabalho.

Sobre a cessão de contrato de trabalho, Gustavo Adolpho Vogel Neto faz as seguintes ponderações:

A cessão é instituto jurídico pouco estudado na esfera do Direito do Trabalho. Isso se justifica, basicamente, pelo fato de ter suas origens ligadas ao serviço público, onde é comum transferir-se o servidor, a título precário, de um para outro órgão do Estado.

Inexistem disposições legais, de caráter sistêmico, acerca da matéria. E tanto a doutrina quanto a jurisprudência não oferecem elementos satisfatórios para que se possa determinar o efeito jurídico da mudança temporária do destinatário da

prestação de serviços. (Rev. Jur., Brasília, v. 8, n. 83, p.168-179, fev./mar., 2007)

Assim, diferentemente da cessão de mão de obra que é fartamente regulada, não há dispositivo expresso regulando a cessão do contrato de trabalho.

Com relação à cessão de mão de obra, sobre a qual o cessionário deverá efetuar a retenção de 11% de contribuição previdenciária sobre o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço, vale destacar que os §3º e 4º do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, que assim a definem:

Art. 31 (...) § 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - empreitada de mão-de-obra;

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei no 6.019, de 3 de janeiro de 1974.

Ademais, os artigos 115 a 118 da Instrução Normativa RFB nº 971/09 também trazem o conceito de cessão de mão de obra:

Art. 115. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§ 1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

(...)

Art. 118. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no art. 149, os serviços de:

(...)

XIV - manutenção de instalações, de máquinas ou de equipamentos, quando indispensáveis ao seu funcionamento regular e permanente e desde que mantida equipe à disposição da contratante;

XV - montagem, que envolvam a reunião sistemática, conforme.

(...)

Art. 119. É exaustiva a relação dos serviços sujeitos à retenção, constante dos arts. 117 e 118, conforme disposto no § 2º do art. 219 do RPS.

Parágrafo único. A pormenorização das tarefas compreendidas em cada um dos serviços, constantes nos incisos dos arts. 117 e 118, é exemplificativa.

Diferentemente da cessão de mão de obra, na cessão de contrato de trabalho, ainda que haja reembolso pelo cessionário da remuneração paga ao empregado da cedente, não há intuito de lucro, sendo que o reembolso visa apenas custear os gastos que o cedente do contrato de trabalho teve para com aquele empregado.

Assim, o empregado cedido permanece registrado como empregado da cedente, ainda que ele efetue o seu trabalho no cessionário por prazo determinado conforme termo de cessão de empregado.

No caso em tela, os Termos de Cessão de Empregados da CEMIG para a GASMIG (fls. 122 a 140) tinham previsão de cessão por tempo determinado daqueles empregados, que continuariam a ser pagos pela cedente (CEMIG), no entanto, o ônus pelo pagamento caberia a cessionária (GASMIG), que reembolsaria a cedente sem adição de qualquer lucro.

Ainda que os serviços prestados por alguns dos empregados cedidos sejam relacionados a manutenção de equipamentos, não há como enquadrar o mero pagamento de reembolso de despesas com salários dos empregados cedidos pelo cedente como o pagamento por uma prestação de serviço prestado por empregados cedidos.

Dessa forma, a cessão de empregados de sociedade de economia mista, que permanecem na folha de pagamento do cedente, não se enquadra como cessão de mão de obra, desde que haja instrumento formalizando a cessão, na qual esteja previsto o prazo determinado da cessão, assim como conste a informação de não haverá remuneração pela cessão, mas apenas ressarcimento pelo cessionário dos custos do cedente com os empregados.

Ante o exposto, voto no sentido de afastar a necessidade de retenção de 11% de contribuições previdenciárias sobre o valor ressarcido a título de cessão de contrato de trabalho.

Conclusão

Com base no exposto, voto por **conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento.**

Alexandre Evaristo Pinto - Relator