



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.725265/2011-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.099 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente CPFL GERACAO DE ENERGIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O inciso II do caput do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, demanda que as regras da participação nos lucros ou resultados sejam negociadas pela categoria profissional e postas em convenção ou acordo coletivo de trabalho e, no caso concreto, isso não ocorreu, uma vez que os Acordos Coletivos efetuam delegação pura e simples da competência normativa disciplinada pelo art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, pois, sem qualquer fixação de regra ou coordenada, autorizam que empresa e interessados negociem diretamente, ou seja, negociem sem a escolha de comissão pelas partes e sem a participação de um representante indicado pelo sindicato da categoria profissional, havendo inequívoca inobservância do inciso I do caput do art. 2º da Lei 10.101, de 2000, bem como do parágrafo primeiro desse artigo, a exigir que a convenção ou o acordo coletivo especifiquem regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigências e prazos para revisão do acordo, mas nada disso foi fixado nos Acordos Coletivos a veicularem apenas norma a outorgar competência para que os interessados efetuem negociação direta e que restou materializada nos contratos individuais de metas, documento eletrônico a ser aprovado pelo superior hierárquico imediato e mediato ou por gestor e seus superiores em dois níveis hierárquicos.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. INAPLICABILIDADE.

O art. 7º, XI, da Constituição ao prever a “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei”, não contempla todo e qualquer trabalhador, mas apenas os trabalhadores subordinados, como a quase totalidade dos direitos explicitados nos incisos desse artigo, inteligência reforçada pelo disposto no §4º do art. 218 da Constituição. Some-se ainda que o inciso XI do art. 7º da Constituição remete a regulamentação da participação nos lucros e resultados à lei e a Lei nº 10.101, de 2000, consubstancia-se na lei específica a tratar da matéria, como evidencia o art. 28, § 9º, j, da Lei nº 8.212,

de 1991, e que, diante do constante dos arts. 2º e 3º da Lei n.º 10.101, de 2000, a participação nos lucros e resultados limita-se expressamente aos empregados.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS GOZADAS. DECISÃO VINCULANTE DO STF. INCIDÊNCIA.

É cabível a incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias gozadas, em decorrência de sua natureza remuneratória (STF, RE 1072485).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR COOPERADOS. INTERMEDIACÃO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. DECISÃO DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). REPERCUSSÃO GERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) N.º 598.838/SP. INCONSTITUCIONALIDADE.

A decisão definitiva de mérito no RE n.º 598.838/SP, proferida pelo STF na sistemática da repercussão geral, declarando a inconstitucionalidade da contribuição da empresa prevista no inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991 sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço, relativamente a serviços que lhe sejam prestados por cooperadores, por intermédio de cooperativas de trabalho, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

VALORES CONCEDIDOS À TÍTULO DE ALIMENTAÇÃO EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Com esteio no artigo 28, § 9º, alínea “c”, da Lei n.º 8.212/91, c/c a jurisprudência mansa e pacífica no âmbito Judicial, as verbas pagas aos segurados empregados a título de auxílio alimentação somente não integrarão a base de cálculo das contribuições previdenciárias quando concedidas *in natura*, não alcançando, portanto, aquelas fornecidas em pecúnia (espécie).

SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. ALUGUEL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DESLOCAMENTO DO TRABALHADOR.

As utilidades fornecidas pelo trabalho possuem a natureza de salário indireto (salário-utilidade) e devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

A despesa com aluguel, caracterizada como um ganho mensal do trabalhador fornecido em decorrência do exercício do trabalho, fica sujeito à incidência de contribuição para a Seguridade Social e outras entidades e fundos.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI N.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de

ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991.

ENTREGA DE GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. CFL 68.

Constitui infração à legislação apresentar a GFIP com omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTUAÇÃO DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DECLARADA PROCEDENTE EM PARTE. MANUTENÇÃO DA MULTA PELA FALTA DE DECLARAÇÃO DOS MESMOS FATOS GERADORES.

Sendo declarada a procedência parcial do crédito relativo à exigência da obrigação principal, deve seguir o mesmo destino a lavratura decorrente da falta de declaração dos fatos geradores correspondentes na GFIP.

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser realizada comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que aludia os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212, de 1991 e a multa devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212, de 1991.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. INOCORRÊNCIA DE RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL. SÚMULA CARF N.º 88.

A simples inclusão dos nomes dos sócios nos anexos "Relatório de Vínculos" não implica em responsabilidade pessoal - sujeição passiva - de tais pessoas físicas, não comportando a discussão aventada pela contribuinte em sede recursal, inteligência da Súmula Carf n.º 88.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) excluir os valores lançados nos levantamentos CO e CO1 (relativos a cooperativas de trabalho); b) para os autos de infração por descumprimento de obrigação principal, aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009; e c) para o auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, excluir da base de cálculo da multa os valores relacionados aos levantamentos CO e CO1 e determinar o recálculo da multa, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/1991, se mais benéfico ao sujeito passivo. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite e Ana Carolina da Silva Barbosa que davam provimento parcial em maior extensão para também excluir do lançamento os valores pagos a título de PLR para empregados. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira (relator) que dava provimento parcial em maior extensão para excluir do lançamento também os valores pagos a título de PLR para empregados e contribuintes individuais. Vencido o conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi que dava provimento parcial em maior extensão para excluir do lançamento também os valores pagos a título de PLR para empregados e contribuintes individuais e os valores relativos ao terço constitucional de férias gozadas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

Relatório

CPFL GERACAO DE ENERGIA S.A., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 6ª Turma da DRJ em Campinas/SP, Acórdão nº 05-37.322/2012, às e-fls. 788/814, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal, concernente às contribuições previdenciárias correspondentes a parte da empresa, dos segurados e as destinadas aos TERCEIROS, além da falta pelo descumprimento de obrigação acessória, em relação ao período de 01/2007 a 12/2008, conforme Relatório Fiscal, às fls. 02/19 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado nos DEBCAD's nº 37.347.821-6 (patronal), 37.347.820-8 (segurados), 37.347.822-4 (terceiros) e 37.347.819-4 (CFL 68).

Conforme consta do Relatório Fiscal, se extrai o que segue:

Levantamento CD, CD1, CD2 – contribuinte individual contabilidade – contribuições incidentes sobre pagamentos a prestadores de serviços, nas competências 12/2007, 06/2008 a 08/2008 e 12/2008, conforme discriminado no Anexo VI, fls. 86/87.

Pela contabilização destes pagamentos em títulos impróprios da contabilidade, conta “aquisição de materiais e prestação de serviços” foi lavrado o auto de infração Debcad nº 51.011.9492 por infração ao artigo 32, inciso II, da Lei nº 8.212/91.

Levantamento CO e CO1 – Cooperativa de Trabalho contribuições incidentes sobre serviços prestados por cooperados por intermédio das Cooperativas de Trabalho Cooperativa de Trabalho dos Profissionais de Especialização Eletromecânica Ltda, CNPJ 01.561.921/000196 e COOESA Cooperativa de Trabalho de Engenh. Arquit. Tecn. Especial, CNPJ 03.929.324/000105, no período de 04/2007 a 02/2008, conforme discriminado no Anexo IV, fls. 84, apurado nos contratos de prestação de serviços, notas fiscais faturas apresentadas, fls. 143/193.

Levantamento DF1 e DF2 Diferenças apuradas BC CI – contribuições incidentes sobre remunerações de contribuintes individuais constantes em folhas de pagamento e não

declaradas em GFIP, competências 05/2007, 12/2007 e 12/2008, discriminadas no Anexo III, fls. 83.

Levantamento GF, GF1 e GF2 Gratif Férias Lic Premio Alim –contribuições incidentes sobre valores pagos a título de gratificação de férias gozadas, período de 06/2007, 07/2007, 10/2007, 11/2007, 06/2008 a 09/2008 e 12/2008, previstas nos acordos coletivos de trabalho, constatados nas folhas de pagamento, rubricas “052 e V34 – Grat. Férias Ac. Coletivo” e “060 e V42 Dif. Grat. Férias Ac. Coletivo”, conforme discriminado no Anexo I, fls. 73/80.

Este levantamento contém ainda contribuições incidentes sobre valores pagos a título de licença prêmio a empregados durante a vigência do contrato de trabalho, na competência 11/2007, apurado na folha de pagamento rubrica “0168” e contribuições incidentes sobre valores pagos a título de vale refeição em pecúnia, apurados na folha de pagamento rubrica “192”, competências 06/2007, 10/2007 a 12/2007. Referidos pagamentos constam discriminados no Anexo I, fls. 73/80.

Levantamento PL e PL1 – Partic Lucros Prev Compl – contribuições incidentes sobre valores pagos nas competências 04/2007, 04/2008 a 10/2008, a título de Participação nos Lucros aos trabalhadores ocupantes de cargos de gerente e diretor, e na competência 06/2008 a contribuintes individuais, conforme valores estipulados em contratos individuais, sem a participação do sindicato da categoria, em desacordo com a Lei 10.101/2000. Os valores constam discriminados no Anexo II, fls. 81/82.

Parcela dos empregados ocupantes de cargos gerenciais recebeu as quantias estipuladas nos contratos individuais em contas de previdência privada complementar, instituídas junto ao Bradesco Previdência e Vida S/A, porém contabilizados na conta Participação nos Lucros Empregados, fato que ensejou a lavratura do AI nº 51.011.9492, por ter deixado de contabilizar os pagamentos em títulos próprios da contabilidade.

Levantamento SI e SII – Remuner. Indireta Aluguel – contribuições incidentes sobre valores pagos a título de aluguel ao empregado Augusto César Mileo Gragatti, identificados na conta “6151910102 Arred/ Aluguel Aluguers Propr. e Encargos”, período de 01/2008 a 10/2008, conforme discriminado no Anexo VII.

Considerou-se na aplicação da multa o contido no artigo 106, inciso II, “c”, do Código Tributário Nacional/CTN, quanto à penalidade mais benéfica ao contribuinte, conforme item 24 do relatório fiscal e demonstrativo, fls. 88/89.

Auto de infração por descumprimento de obrigação acessória

O auto de infração Debcad nº 37.347.8194 foi lavrado por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, tendo em vista a apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social GFIP, com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias, nas competências 04/2007, 05 e 06/2008.

A relação dos valores não declarados em GFIP encontra-se nos Anexos I a VII.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Campinas/SP entendeu por bem julgar procedente em parte o lançamento, **afastando da base de cálculo o valor pago a título de licença prêmio**, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 867/915, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, trazendo alguns contrapontos específicos a decisão, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

Da Participação nos Lucros ou Resultados-PLR

É pacífica a jurisprudência dos tribunais quanto a natureza não salarial da Participação nos Lucros e Resultados/PLR, somente integrando a parcela remuneratória quando paga em comprovada fraude a lei, o que não foi apontado pela fiscalização e nem poderia pois a empresa paga a participação com estabelecimento de metas e critérios objetivos de apuração dos resultados e valor a ser pago a cada empregado.

Reforça que o rigorismo formal tem sido afastado pelos tribunais, havendo decisão do STJ pela natureza não salarial da rubrica ainda quando ausente a participação do sindicato ou de sua assinatura, não podendo mero requisito formal da Lei nº 10.101/2000 alterar sua natureza jurídica.

O entendimento da fiscalização de que o PLR não foi acordado mediante os instrumentos previstos na Lei nº 10.101/2000, não pode prevalecer uma vez que os acordos coletivos firmados com o Sindicato previam expressamente que as metas em relação aos ocupantes de cargos de gerência seriam negociadas diretamente com a empresa, não havendo na referida Lei qualquer penalidade pelo descumprimento das formalidades nela previstas.

A fiscalização agiu em desrespeito a razoabilidade na interpretação dos fatos e das normas, ainda porque a Constituição Federal não fez previsão específica quanto a forma de celebração do acordo, não podendo ser exigida a participação dos sindicatos, como assente na doutrina trabalhista que considera a verba como de natureza individual plúrima, sendo despicinda a participação do sindicato, como entende o TST, e, ainda que houvesse alguma irregularidade caberia apenas imposição de penalidade trabalhista pela inobservância da lei, mas não a descaracterização de tais verbas.

Afirma que o fato de parte da PLR ter sido paga em conta de previdência complementar não altera a natureza jurídica da verba, pois é mera opção do empregado para reforçar seu plano de aposentadoria privada, não havendo motivo para a fiscalização questionar a respeito do resgate dos valores depositados do plano de previdência já que pagos em conta corrente.

Da Gratificação de Férias

Argumenta que o terço constitucional de férias é considerado reforço financeiro para o trabalhador usufruir seu direito constitucional de descanso remunerado, segundo entendimento dos tribunais superiores, não podendo ser considerado de natureza salarial, pois não há contraprestação pelo serviço prestado.

Segundo jurisprudência pacífica do STJ que transcreve, o terço constitucional de férias tem natureza indenizatória não podendo haver incidência de contribuições previdenciárias sobre esta verba, ainda porque seu pagamento não repercute no cálculo da aposentadoria, como vem decidindo o STF, devendo ser anulada a autuação.

Das Cooperativas de Trabalho

Assevera que a exigência da contribuição de 15% sobre as faturas das cooperativas de trabalho a ser recolhida pela contratante é inconstitucional uma vez que a criação de nova contribuição deve ser feita mediante Lei Complementar e ainda porque há exigência de duas contribuições sobre a mesma base de cálculo.

Acrescenta que houve afronta ao artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, pois a base de incidência sobre as notas fiscais fatura das cooperativas determinada pela Lei nº 9.876/99 é idêntica a da instituída pelo artigo 23 da Lei 8.212/91, incidindo a COFINS a alíquota de 2% sobre o faturamento das cooperativas, ou seja, a cooperativa já recolhe sobre o faturamento e, a contratante que não tem relação alguma com o fato gerador da exação, recolhe novamente sobre o mesmo fato gerador.

A exação em comento é ilegal e inconstitucional não podendo ser aceito o argumento da substituição tributária, uma vez que a tomadora de serviços da cooperativa acaba arcando com ônus que não é seu e que não corresponde às remunerações dos cooperados, tais como taxas de custo administrativo, despesas de viagem, multa e juros

por atraso no pagamento, o que demonstra que se criou nova contribuição sobre o faturamento e não sobre a folha de salários.

Caso a intenção do legislador fosse a de aumentar a alíquota da contribuição para 17%, haveria de ser feito mediante Lei Complementar, e a Lei 9.876/96 não atende aos requisitos do artigo 195, § 4º, artigo 146, inciso III, artigo 149 e 150, incisos I e III, artigo 154, inciso I, todos da Constituição Federal, devendo ser anulada a autuação

Do Vale Alimentação Pago em Dinheiro

Defende que o pagamento do vale refeição ainda que em pecúnia não tem caráter salarial uma vez que não retribui o trabalho efetivo, visando apenas facilitar a execução dos serviços, e, em analogia, há entendimento pacífico no STF (decisão anexa) quanto a natureza não salarial do vale transporte ainda que pago em dinheiro, ticket ou cartão eletrônico, o que deve ser aplicado ao caso em questão.

Das Supostas Remunerações Indiretas

Alega que a habitação subsidiada pela empresa ao diretor se deu única e exclusivamente para viabilizar a execução do trabalho e não como retribuição do serviço prestado, não se constituindo em salário indireto ou salário utilidade, transcrevendo orientação jurisprudencial do TST e jurisprudência trabalhista neste sentido, devendo ser anulado o lançamento.

Das Diferenças de Recolhimentos Contribuintes Individuais

Afirma que houve recolhimento e declaração em GFIP em relação aos segurados e contribuições apontadas no Anexo III, e recolhimento em relação aos segurados apontados no Anexo VI (levantamento CD, CD1 e CD2), conforme será comprovado em regular perícia contábil e juntada posterior de documentos, que protesta desde já.

Do Valor do Débito

Impugna o valor total do débito e ainda o valor da multa aplicada, pois a fiscalização confundiu multa de mora e multa de ofício, deixando de aplicar a legislação mais benéfica ao contribuinte, que no caso é a multa de 24% para todo o período, independente de eventual obrigação acessória.

Não cabe se comparar a multa de mora de 75% com multa decorrente de não informação em GFIP que tem caráter acessório, somente podendo ser comparada a multa de 75% com a de mesma natureza, qual seja, a do artigo 35 da Lei 8.212/91, antes da edição da Lei n.º 11.941/2009, que era de 24%.

Da Exclusão dos Representantes Legais da Empresa

Afirma que diversos administradores da empresa foram indicados no relatório de vínculos, cuja finalidade é servir para eventual inclusão em dívida ativa e execução fiscal, o que se afigura ilegal, uma vez que o artigo 13 da Lei 8.620/93 foi expressamente revogado, não cabendo a responsabilização dos sócios e administradores ainda porque não demonstrada qualquer das situações previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, devendo ser excluídas as pessoas físicas mencionadas nos relatórios para se evitar prejuízos.

Requer o cancelamento da autuação, protestando por todas as provas admitidas em direito, prova documental, em especial exibição e juntada posterior de documentos, realização de perícias e demais provas necessárias para a apuração da verdade material, pleiteando que as notificações sejam endereçadas também ao patrono da causa

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar os Autos de Infração, tornando-os sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 2401-011.099 - 2ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.725265/2011-66

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

No caso em tela, a autoridade lançadora entendeu que a PLR destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais e diretivos, além dos contribuintes individuais ocupantes de cargos da presidência e vice, como já visto, não foi estabelecida nos Acordos Coletivos de Trabalho celebrados pelas empresas da CPFL Energia, **não havendo a presença do sindicato representativo.**

Além do mais, aponta que parte dos pagamentos foi efetuado em contas de previdência privada.

Por sua vez, a contribuinte contrapõe-se a pretensão fiscal, argumentando que as verbas pagas a seus funcionários a título de PLR estavam de acordo com a legislação e que, portanto, o lançamento correspondente às contribuições incidentes sobre tais verbas é improcedente.

De início, antes mesmo de contemplar as razões de mérito propriamente ditas, com o objetivo de melhor aclarar a demanda posta nos autos, cumpre trazer a lume a legislação de regência que regulamenta a verba *sub examine*, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a Participação dos empregados nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

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;

Por seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea “j”, que assim preceitua:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:

[...]

j – a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica. (grifos nossos)

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória n.º 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.

Parágrafo único. 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:

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Art. 3º A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

[...]

§ 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.

[...]

Após reedições a MP retro fora convertida na Lei n.º 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

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 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 funcional dos trabalhadores.

[...]

Art.3º A participação de que trata o art. 2º 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.

[...]

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

[...]

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa à participação nos lucros e resultados que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

Atualmente, a Lei nº 10.101/2000 se apresenta com algumas alterações introduzidas pela Lei nº 12.832, de 20/07/2013.

A teor dos preceitos inscritos na legislação encimada constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

Entrementes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, in casu, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Por outro lado, convém frisar que se tratando de imunidade, os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer à própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.

Na hipótese dos autos, verifica-se que a autoridade lançadora limitou a acusação fiscal a um único ponto, qual seja: ausência do sindicato no “plano” para os empregados de cargos gerenciais. Sendo assim, esse será o ponto tratado a partir de agora.

Quanto à participação sindical, quis, o legislador, que o representante do sindicato acompanhasse a **negociação** que resultaria no acordo para pagamento da PLR. Essa é a inteligência do art. 2º e seus incisos.

A autoridade julgadora de primeira instância, seguiu a linha da acusação fiscal, entendendo pelo que segue:

Verifica-se que a caracterização dos valores pagos a título de PLR como salário indireto e o conseqüente lançamento deram-se em razão do descumprimento do inciso I do artigo 2º acima transcrito, pela não participação do sindicato na negociação do plano.

(...)

Extrai-se da Lei do Custeio da Previdência Social, 8.212/91, conforme alínea “j”, do § 9º, do artigo 28 acima transcrito, que a participação nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário-de-contribuição desde que paga ou creditada de acordo com lei a específica.

Como se vê, a que trata, especificamente, da PLR é a n.º 10.101/2000.

Portanto, o PLR pago em desacordo com o inciso I do seu artigo 2º integra o salário-de-contribuição para o fim de incidência da contribuição previdenciária. Assim, é procedente o lançamento.

Pois bem!

A participação sindical visa a tutelar os interesses da categoria profissional quando da negociação para pagamento da PLR; porém, no presente caso, percebo que houve a participação sindical no momento em que, expressamente, em relação aos empregados gerentes, os acordos coletivos atribuíram a definição das metas e demais condições à livre negociação entre tais empregados e a empresa.

Neste diapasão, concluo que, nos termos consignados naqueles acordos, a **entidade sindical delegou sua participação à empresa e aos gerentes**, o que resultou nos Programas denominados de “sistema Web”, afastado pela Autoridade Lançadora justamente pelo único fundamento da ausência de assinatura do sindicato.

Ademais, em caso análogo, este Tribunal já se manifestou neste mesmo sentido, conforme depreende-se do Acórdão n.º 2301-006.798, da lavra do Ilustre Conselheiro João Mauricio Vital, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/12/2008

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI. PARTICIPAÇÃO SINDICAL.

A participação sindical é requisito para atribuir-se isenção aos valores de PLR pagos aos empregados. **A delegação dada pelo sindicato para que empregados e trabalhadores negociem livremente as metas e critérios supre a exigência legal.**

(...) (grifo nosso)

Sendo assim, entendo superada a questão da assinatura do sindicato, restando preenchido o requisito do inciso I do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000.

Quanto ao valores pagos ao presidente e vice-presidente, contribuintes individuais, também não merecem prosperar, consoante restou muito bem explicitado no voto condutor do Acórdão n.º 2201-003.370, o qual foi seguido pela unanimidade do Colegiado, da lavra do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, exarado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2 SEJUL nos autos do processo n.º 10283.720831/201359, versando sobre a extensão dos ditames da Lei n.º 10.101/2000 para os contribuintes individuais, de onde peça vênha para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

[...]

Vimos, linhas atrás, quais requisitos para que se usufrua da imunidade condicionada relativa ao pagamento da PLR, requisitos expressamente disposto pela Lei.

Dissemos ser obrigação da Autoridade Tributária verificar se o pagamento da PLR cumpriu essas exigências legais, nos estritos termos impostos pela Lei.

Nesse sentido, como leciona Montoro acima transcrito, a interpretação literal deve ser feita em consonância com o sistema jurídico. Não se pode defender interpretação que discrimine um trabalhador autônomo em relação a um empregado em determinado ponto, mormente se esse entendimento obste um direito que a própria Carta Magna concedeu.

Ora, ao instituir uma gama de direitos aos trabalhadores, a Constituição Federal assim determinou:

“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;”
(grifei)

Não quis, o Constituinte, diferenciar os trabalhadores. Podemos assim inferir, pois quando optou por identificar determinados trabalhadores, a Carta Fundamental assim o fez, como se pode observar no inciso XXXIV e parágrafo único, ambos do mesmo artigo 7º acima, que se referem especificamente ao trabalhador avulso, que teve seus direitos equiparados; e ao doméstico, que na redação original da Carta, os teve diminuídos.

Idêntica redação tem a Lei 10.101, de 2000, que em seu artigo 1º, explicita:

“Art. 1º **Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração** entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.”

(grifos não constam do texto legal)

Para alguns, por mencionar a categoria dos empregados, nos caputs dos artigos 2º e 3º, dispositivos que explicitam os requisitos para a validade da PLR, a Lei n.º 10.101 restringiria a estes trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados.

Uma análise mais detida e isenta não corrobora tal entendimento. Vejamos.

Tanto em um, como em outro artigo, o uso do vocábulo empregado se constituiu um pressuposto lógico, pois o dispositivo constante do artigo 2º trata da participação do sindicato na elaboração do plano, e o do artigo 3º versa sobre a integração da verba paga a título de PLR na remuneração e nos reflexos trabalhistas que só existem para o empregado. A uma não haveria outro modo de redigir a norma, pois ao desejar que os trabalhadores estivessem representados na mesa de negociação com os empregadores por alguém que lhe defendessem os interesses, esse alguém só poderia ser o sindicato, entidade típica dos empregados, que já tem – por expressa previsão constitucional – esse mister. A outra, porque reflexos trabalhistas sobre verbas pagas pelo trabalho, também só surgem para os empregados.

Mera busca na letra fria da lei só encontra mais uma remissão aos empregados, justamente no parágrafo 1º do artigo 3º, de onde se conclui que não há, nem do ponto de vista semântico, a intenção do legislador de restringir o benefício. Reitere-se, que, ao tratar da questão da tributação da renda decorrente do recebimento da PLR, volta novamente o legislador a utilizar-se da expressão “trabalhador”.

Por fim, necessário recordar, numa interpretação teleológica, que o contribuinte individual, por exemplo, o diretor, contribui também com seu labor para o atingimento das metas e resultados da empresa. Subtrair tal benefício dessa categoria é discriminar alguém que, em regra, não sendo detentor do capital, só possui o trabalho para obter renda e sustentar sua família.

Vários julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais corroboram esse entendimento (PAF 10920.002868/200881, Ac. 2301003.024, dj; PAF 11020.002008/201079, Ac. 2301002.492 dj 18.01.2014).

Wagner Balera e Thiago Tabora Simões, em obra de fôlego sobre o tema (Participação nos Lucros e nos Resultados: Natureza Jurídica e Incidência Previdenciária, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, FISCOSoft Editora, 2014, p. 163), asseveram:

“...Na linha da literalidade, entende-se que a norma de isenção descreve a materialidade a exclusão da incidência sobre as verbas pagas aos empregados da pessoa jurídica, conceito que não albergaria os contribuintes individuais (diretores estatutários, administradores, conselheiros), por não gozarem dessa qualidade.

Por outro lado, a interpretação sistemática considera o benefício fiscal extensivo aos estatutários, por não integrarem o salário de contribuição.

Enfileiramos com a segunda posição.

A norma de isenção da PLR é extensiva aos diretores (contribuintes individuais), já que a norma específica que trata do tema – Lei nº 10.101/2000 – não estabelece a limitação” Não obstante o todo o exposto, **outro ponto, ao meu ver irrefutável, deve ser analisado.**

Disse, há pouco, que não quis o Constituinte distinguir os trabalhadores, ao reverso, fez questão de aproximá-los pois, quando entendeu necessário, expressamente se referiu a um e a outro. Porém, outra consideração de cunho eminentemente jurídico deve ser apresentada.

É cediço que a interpretação jurídica deve ser feita com estrito respeito aos princípios jurídicos que enfeixam o Direito.

Mestre JJ Gomes Canotilho, no clássico Direito Constitucional e Teoria da Constituição (7ª edição, Almedina, pag. 1223), elucida que a Constituição deve ser interpretada segundo um catálogo dos princípios tópicos da interpretação constitucional, desenvolvido a partir de uma postura metódica hermenêuticoconcretizante, recortados pelo autores de forma diversa. Para ele, dois princípios são determinantes:

"Princípio da unidade da constituição:

O princípio da unidade da constituição ganha relevo autônomo com princípio interpretativo quando com ele se **quer significar que a constituição deve ser interpretada de forma a evitar contradições** (antinomias, antagonismos) entre suas normas.

Como "ponto de orientação", "guia de discussão" e "factor hermenêutico de decisão", o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição em sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão entre as normas constitucionais a concretizar (...). **Daí que o interprete deva sempre considerar as normas constitucionais não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios.**

Princípio da máxima efetividade

Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: **a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê.**

(...)" (destaques não constam do original)

Ainda mais enfática é a posição de Humberto Ávila (Teoria dos Princípios:

da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 15ª ed. Malheiros. pag. 158/160).
Após recordar que:

"Princípios não são necessariamente meras razões ou simples argumentos afastáveis, mas também estruturas e condições inafastáveis" O doutrinador e professor titular da UFRGS, assevera com tintas fortes:

"Quando a Constituição contém um dispositivo que privilegia o carácter descritivo da conduta, ou a definição de um âmbito de poder, há, nesse contexto e nesse aspecto, a instituição de uma regra que não pode ser simplesmente desprezada pelo legislador, ainda que haja internamente alguma margem de indeterminação para a definição de seu sentido"

Nesse mesmo sentido, Tércio Sampaio Ferraz (Direito Constitucional, Manole, 2007, pg. 10 'in fine'), ensina:

"Por exemplo, uma norma constitucional que impõe uma vedação (proibição de instituir tributo que não seja uniforme) valida normas legais que estatuem tributações, se respeitada a vedação, independentemente de se os fins (provimento de recursos adequados às necessidades) estão ou não sendo alcançados"

A Carta da República, em seu artigo 150, que versa sobre as limitações do poder de tributar, peremptoriamente, assevera:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"

Refletindo sobre os princípios tributários, Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário: Linguagem e Método, 2ª ed. Noeses, 2008, pg. 267), esclarece:

"Quando a estimativa "igualdade" é empregada em direito tributário, o critério é bem objetivo: dois sujeitos de direito que apresentarem sinais de riqueza expressos no mesmo padrão monetário haverão de sofrer a tributação em proporções absolutamente iguais"

Voltemos às disposições da Lei nº 10.101/00:

"Art.3º A participação de que trata o art. 2º 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.

(...)

§ 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual."

Ao recordarmos que a Lei nº 10.101/00 trata sobre o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física incidente sobre os valores percebidos pelo trabalhador a título de Participação nos Lucros e Resultados e mais, o faz de forma favorecida, se torna patente que a interpretação que discrimina o diretor estatutário, vedando seu direito ao recebimento da

Participação, ofende de morte a Constituição Federal posto que colide frontalmente com a regra (carater descritivo da conduta nos dizeres de Humberto Ávila), constante do inciso II do artigo 150 transcrito.

Por óbvio que tal interpretação não pode ser aceita uma vez que contraria direito do contribuinte constitucionalmente esculpido, tratado pela Carta como vedação ao poder de tributar.

Ao afastarmos o direito a percepção da PLR nos termos da Lei nº 10.101/00, o contribuinte individual estaria submetido a tributação sobre o valor recebido com base na tabela vigente para a remuneração decorrente do trabalho. Já, para a mesma verba, recebida pelo diretor empregado ou seja, trabalhador na mesma ocupação profissional ou função este teria direito a uma menor tributação para a mesma renda obtida, vez que decorrente de PLR.

Leandro Paulsen (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da jurisprudência e da doutrina, 15ª ed. Livraria do Advogado Ed., 2013, pg. 185), é enfático em afirmar:

" O art. 150, II, da CF é expresso em proibir **qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função** por eles exercida, **independentemente da denominação jurídica dos rendimentos**, títulos ou direitos"

Como nos recorda JJ Canotilho, a interpretação deve ser realizada evitando-se antinomias constitucionais e mais, ampliando-se o gozo de direitos constitucionalmente esculpidos

Não há tal vício de inconstitucionalidade na Lei nº 10.101/00. Não será o interprete que irá criá-lo.

[...] (grifo original)

Em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, acompanhados pela jurisprudência administrativa e pela moderna doutrina, e principalmente, por entender que a norma de isenção representada pela Lei nº 10.101/00, não limitou o benefício fiscal e trabalhista à determinada categoria de trabalhadores - até porque tal procedimento seria claramente discriminatório e inconstitucional - tenho a opinião que **a PLR, desde que devidamente implementada, pode sim ser extensiva a todos os trabalhadores da empresa.**

Por fim, ressalta-se que o pagamento de parte da PLR em conta de previdência privada complementar, por tudo que já foi exposto anteriormente, não altera a natureza jurídica da verba, sendo essa forma de pagamento uma mera opção do empregado que, no caso, deseja incrementar seu plano de aposentadoria.

Sendo assim, improcedente o lançamento neste ponto.

DA GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS (TERÇO CONSTITUCIONAL)

Quanto a verba em questão, temos a decisão de mérito proferida pelo STF a respeito do Tema 985/STF, com o julgamento no Recurso Extraordinário 1.072.485/PR, que cuida exclusivamente do terço constitucional de férias, fixou a seguinte tese:

Ementa

FÉRIAS – ACRÉSCIMO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INCIDÊNCIA.

É legítima a incidência de contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas.

Decisão

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 985 da repercussão geral, deu parcial provimento ao recurso extraordinário interposto pela União, assentando a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos pelo empregador a título de terço constitucional de férias gozadas, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Edson Fachin. Foi fixada a seguinte tese: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”

Desta forma, foi firmada tese favorável ao entendimento da Fazenda Nacional e reformadora do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 1230957/RS, o qual anteriormente defendia meu entendimento, então julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Neste diapasão, deve ser mantido o lançamento neste ponto.

DAS COOPERATIVAS DE TRABALHO

Apurou-se crédito tributário relacionado à prestação de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho.

Despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a Suprema Corte considerou inconstitucional o dispositivo legal que embasou o lançamento, senão vejamos:

Em sessão do STF realizada no dia 23/4/2014, o plenário da Corte, no julgamento do RE nº 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, da relatoria do Ministro Dias Toffoli, reconheceu a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999. Eis a ementa desse julgado:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

(grifo nosso)

Em 18/12/2014, ao apreciar os embargos de declaração interpostos pela União no RE n.º 595.838/SP, a Corte rejeitou o pedido de modulação de efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Por fim, o RE n.º 595.838/SP transitou em julgado em 9/3/2015.

Diante desse contexto fático, o § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 3 de maio de 2016, assim estabelece:

Art. 62. (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Como se vê, o dispositivo de lei que justificava o lançamento da contribuição previdenciária foi considerado em descompasso com o texto constitucional, em decisão definitiva de mérito proferida pelo STF, na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil, devendo tal entendimento ser reproduzido no âmbito deste Conselho.

Dito isto, torna-se improcedente o crédito tributário apurado no presente levantamento.

DO VALE ALIMENTAÇÃO (EM DINHEIRO)

Afora a vasta discussão a propósito da matéria, deixaremos de abordar a legislação de regência ou mesmo adentrar a questão da natureza/conceituação de aludida verba, uma vez que o Superior Tribunal de Justiça vem, reiteradamente, afastando qualquer dúvida quanto ao tema, reconhecendo a sua natureza indenizatória, **conquanto que concedido *in natura*, independentemente da inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, na linha da jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho.**

Aliás, com arrimo na jurisprudência uníssona no âmbito do STJ, a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se manifestou no sentido da não incidência de contribuições previdenciárias sobre o **auxílio alimentação fornecido *in natura*, ainda que não comprovada a inscrição no PAT**, em vista da evidente natureza indenizatória de referida verba, pacificada no âmbito do Judiciário. É o que se extrai do Parecer PGFN/CRJ/N.º 2117/2011, com vistas a subsidiar emissão de Ato Declaratório da PGFN, assim ementado:

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação *in natura*. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

Na mesma linha de raciocínio, acolhendo o Parecer encimado, fora publicado Ato Declaratório n.º 03/2011, da lavra da ilustre Procuradora Geral da Fazenda Nacional, dispensando a *apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a*

desistência dos já interpostos, contemplando a discussão quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio alimentação concedido *in natura*.

Na esteira da jurisprudência uníssona dos Tribunais Superiores, uma vez reconhecida à natureza indenizatória do Auxílio Alimentação **concedido *in natura***, inclusive com reconhecimento formal da falta de interesse de agir da Procuradoria da Fazenda Nacional (sujeito ativo da relação tributária) nos casos que contemplem referida questão, não se pode cogitar na incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, independentemente da inscrição no PAT, o que não se vislumbra na hipótese dos autos.

Por outro lado, relativamente ao auxílio alimentação em pecúnia, a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores e, bem assim, deste Colegiado, não reconhece a natureza indenizatória, mormente por não encontrar amparo na legislação de regência, a qual prescreve as hipóteses de não incidência de contribuições previdenciárias.

Por sua vez, as importâncias que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias estão expressamente listadas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual estabelece os pressupostos legais para que não se caracterizem como salário-de-contribuição, visando garantir os direitos dos empregados, como segue:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: [...] § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: [...] c) a parcela **in natura** recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976; (Atualmente Ministério do Trabalho e Emprego MTE, conforme a MP nº 103, de 01/01/03, convertida na Lei n 10.683, de 28/05/03) [...]

De fato, observados os requisitos legais, as parcelas concedidas aos segurados empregados a título de alimentação não integram o salário de contribuição.

Entretantes, restando afastada a necessidade de inscrição no PAT, consoante demonstrado alhures, o pressuposto essencial à referida não incidência é que seja concedido *in natura*, como se extrai do artigo 28, § 9º, alínea “c” encimado.

Na hipótese dos autos, a contribuinte forneceu o auxílio alimentação pagos em pecúnia, não se enquadrando, portanto, no permissivo legal acima transcrito, o qual contempla o benefício da não incidência de contribuições previdenciárias somente quando concedido *in natura*.

Diante de tais considerações, em que pese o esforço da contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de macular a exigência fiscal em comento, no que tange a alimentação paga em pecúnia, tendo a autoridade lançadora e, bem assim, o julgador recorrido, agido da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, não se cogitando na improcedência do lançamento na forma requerida pela recorrente.

DA HABITACÃO (ALUGUEL)

Quanto ao lançamento SI- referente aos valores pagos pela empresa a título de ALUGUEL, a alegação da autuada de que forneceu moradia ao diretor única e exclusivamente para possibilitar a execução do trabalho, ou seja, como condição ao exercício do trabalho e não como retribuição pelo serviço prestado.

Compulsando a lei de regência (Lei nº 8.212/91), especialmente seu art. 28, § 9º, encontra-se a norma invocada pela Defendente e que, pela importância ao caso, merece ser esquadrihada. *In verbis*:

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

(...)m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;

Desta sorte, esmiuçando a norma isentiva transcrita, depreende-se que restam escudados da incidência das contribuições previdenciárias as verbas atinentes ao transporte, à alimentação e à habitação, quando pagas a empregado contratado para trabalhar distante da sua residência: a) em canteiro de obras; ou b) em local que exija deslocamento e estada.

Ora, como visto, o salário indireto ou salário utilidade pode, sim, compor base de cálculo de contribuições previdenciárias. **Lado outro, os valores correspondentes a habitação que não integram o salário-de-contribuição são apenas aqueles fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho, não sendo o caso dos autos e não tendo a contribuinte realizado tal produção probatória.**

Sendo assim, nego provimento neste ponto.

DOS CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS (DIFERENÇA DE RECOLHIMENTOS)

Em relação aos pagamentos feitos aos contribuintes individuais apurados no Levantamento CD, CD1, CD2 e Levantamento DF1 e DF2, discriminados os pagamentos no Anexo VI, fls. 86/87 e Anexo III, fls. 83, respectivamente, a defesa somente alega que recolheu os valores devidos, porém não juntou qualquer documento comprobatório com a impugnação, bem como no recurso voluntário.

Caberia a recorrente apontar qual divergência não merece prosperar e, anexando documentação hábil, contrapor os fatos narrados pela autoridade lançadora.

Neste ponto, não tendo a contribuinte se desincumbido do seu ônus probatório, não merece reparo o lançamento.

DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (CFL 68)

Primeiramente, da análise dos autos, não se percebe, em absoluto, qualquer ofensa ao Princípio da Legalidade, pois a Lei nº 8.212/91 e o Regulamento da Previdência Social - RPS dispõem que:

Lei nº 8.212/91:

Art. 32 (...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS (inciso acrescentado pela Lei 9.528/97).

Decreto n.º 3.048/99:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

(...)

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

(g. n.)

Trata-se de autuação face a inobservância de obrigação acessória, por infringência ao disposto no art. 32, inciso IV e parágrafo 3º, da Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528/1997 c/c art. 225, inciso IV e parágrafo 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, em razão da empresa acima identificada ter apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP sem informar diversos valores declarados em folha, pró-labore, entre outros. Esta infração é identificada nos sistemas informatizados da Previdência Social sob o Código de Fundamento Legal – CFL n.º 68.

A contribuinte não fez prova contrária à verdade constante nos autos, restringiu-se a mera alegação de que o processo referente a obrigação principal seria julgado improcedente, devendo seus efeitos aplicarem a demanda em questão.

Relativamente a questão de mérito que diz respeito aos fatos geradores, não merece tecer maiores considerações, tendo em vista que foram demasiadamente tratadas nos tópicos encimados.

Pois bem, o entendimento deste Relator é que o julgamento dos AI decorrentes de aplicação de multa por omissão de fatos geradores na GFIP deve levar em consideração o que ficou decidido nos AI para exigência da obrigação principal.

Assim, os resultados do julgamento da lavratura para cobrança das contribuições tem sido aplicados automaticamente nas demandas em que é discutida a exigência de declaração dos fatos geradores correspondentes na GFIP.

Vejam esse julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROCESSOS CONEXOS. O presente auto de infração diz respeito à infringência ao art. 32, inciso IV, § 5º da Lei n.º 8.212/91, por ter o contribuinte apresentado Guia de Recolhimento de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e informações à Previdência Social em GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Provido o recurso especial da Fazenda Nacional, no sentido de se afastar a nulidade por vício formal apontada no processo n.º 35554.005633/200626. Em virtude da existência de conexão entre os processos, igual sorte merece o presente auto de infração. Foi declarado nulo em virtude da declaração da nulidade, por vício formal, da NFLD (processo n.º 35554.005633/200626) que continha os lançamentos referentes aos fatos geradores tidos como não declarados, em decorrência da conexão existente entre o presente auto de infração e a referida NFLD. Provido o recurso especial da Fazenda Nacional, no sentido de se afastar a nulidade por vício formal apontada no processo n.º 35554.005633/200626. Em virtude da existência de conexão entre os processos, igual sorte merece o presente auto de infração. Nos termos em que disciplina o art. 49, § 7º do anexo II da Portaria MF n.º 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF, os

processos conexos, decorrentes ou reflexos serão distribuídos ao mesmo relator, independentemente de sorteio.

(Acórdão 9202001.244, Rel Conselheiro Elias Sampaio Freire, 08/02/2011)

Dessa forma, no julgamento do presente DEBCAD impõe-se à observância à decisão levada a efeito nos levantamentos retromencionados, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Imperioso lembrar que os fundamentos de fato e de direito de todo o período lançado no auto de obrigação principal são os mesmos, portanto o resultado deve seguir a mesma sorte.

Na esteira desse entendimento, uma vez rechaçada em parte a exigência fiscal consubstanciada nos DEBCAD de Obrigação Principal retro, aludida decisão deve, igualmente, ser adotada nesta autuação, afastando, por conseguinte, a penalidade aplicada, na linha do decidido no processo principal.

DAS MULTAS – RETROATIVIDADE BENIGNA

Primeiramente, quanto às alegações acerca da violação aos princípios constitucionais e do caráter confiscatório da multa, aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

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

Sendo assim, no âmbito do procedimento administrativo tributário, cabe exclusivamente verificar se o ato praticado pelo agente está, ou não, conforme a legislação, sem emitir juízo da legalidade ou da constitucionalidade das normas jurídicas que embasam aquele ato.

A recorrente insurge-se ainda quanto ao valor e forma da multa aplicada.

Pois bem! Pondero que o Parecer SEI nº 11315/2020/ME, a se manifestar acerca de contestações à Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, foi aprovado para fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, pelo Despacho nº 328/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, estando a Receita Federal vinculada ao entendimento de haver retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

A Súmula CARF nº 119¹ foi cancelada justamente pela prevalência da interpretação dada pela jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal de Justiça de incidência do

¹ **Súmula CARF nº 119.** “No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996” (revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021; efeito vinculante para a RFB revogado pela Portaria ME nº 9.910 de 17/08/2021, DOU de 18/08/2021).

art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, apenas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP n.º 449, de 2009.

Por conseguinte, ao se adotar a interpretação de que, por força da retroatividade benigna do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, a multa de mora pelo descumprimento da obrigação principal deve se limitar a 20%, impõe-se o reconhecimento de a multa do § 6º, inciso IV, do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à dada pela MP n.º 449, de 2008, – com mais razão ainda, por se referir a dados não relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias – dever ser comparada com a multa do art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009, para fins de aplicação da norma mais benéfica.

O entendimento em questão não destoia da atual jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. COTA DOS SEGURADOS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI N.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91.

Acórdão n.º 9202-009.929 – CSRF/2ªTurma, de 23 de setembro de 2021.

Neste diapasão, as multas devem ser recalculadas, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa prevista na Lei n.º 8.212/91, artigo 32-A e o artigo 35, limitando a 20%.

DO RELATÓRIO DE VÍNCULOS

Afirma ser indevida a inclusão de pessoas físicas no pólo passivo da presente obrigação.

Sem razão a recorrente!!

Isto porque, a matéria objeto de julgamento nesta assentada refere-se à procedência ou improcedência do lançamento, e não quais bens irão suportar/garantir eventual crédito tributário definitivamente constituído, após decisão administrativa transitada em julgado, ou mesmo sobre quem irá recair tal responsabilidade.

A questão suscitada pela contribuinte poderá ser objeto de apreciação em outras oportunidades, por exemplo, na execução fiscal, obedecidas as normas procedimentais deste processo, não merecendo aqui fazer maiores considerações relativas a responsabilidade pelo crédito previdenciário, no tocante aos bens pessoais dos sócios ou da pessoa jurídica, ora recorrente.

Ademais, na hipótese contemplada nestes autos, além de não se responsabilizar diretamente, ainda, qualquer outra pessoa pela falta do recolhimento das contribuições ora lançadas, consoante se infere do anexo “CORESP”, inexistente atribuição da sujeição passiva pelo crédito tributário em discussão àquelas pessoas, uma vez que o lançamento fora efetuado contra a empresa e não contra eles. Conforme se verifica da autuação, são os sócios, tão somente co-responsáveis pelos créditos constituídos, não se cogitando na ilegalidade de tal procedimento por

encontrar respaldo na legislação de regência, como restou claro na decisão de primeira instância, devendo ser mantido o feito na forma ali decidida.

Aliás, a jurisprudência deste Colegiado, consagrada pela Súmula CARF nº 88, é por demais enfática ao afirmar que a simples inclusão dos nomes dos sócios nos anexos CORESP não implica em responsabilidade pessoal – sujeição passiva – de tais pessoas físicas, não comportando a discussão aventada pela contribuinte em sede recursal, como segue:

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Neste sentido, inexistem razões para maiores decepções a respeito da matéria, mormente em razão das Súmulas do CARF vincularem seus julgadores, não prosperando, portanto, a pretensão da contribuinte.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração sub examine em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO** e, no mérito, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO** para:

- a.) afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre os levantamentos PL e PL1;
- b.) tornar improcedente os levantamentos CO e CO1 relativos as Cooperativas de trabalho; e
- c.) determinar a exclusão da base de cálculo da obrigação acessória os valores relacionados aos levantamentos CO e CO1, além do recálculo das multas (principal e acessória) nos termos da legislação mais benéfica, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênias para manifestar entendimento divergente no que se segue.

O art. 7º, XI, da Constituição depende de regulamentação (RE 569.441. TEMA STF N.º 344) e, uma vez descumprida a regulamentação legal, resta descaracterizada a natureza jurídica de participação nos lucros e resultados e, por conseguinte, cabível a inclusão na base de cálculo das contribuições, estando o art. 28, § 9º, j, da Lei n.º 8.212, de 1991, em consonância com a Constituição ao asseverar que não integra o salário-de-contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, ou seja, a Lei n.º 10.101, de 2000.

No caso concreto, a empresa celebrou Acordos Coletivos de Trabalho a fixar as seguintes disposições:

Acordo Coletivo de Trabalho 2005/2007

A participação nos Lucros ou Resultados destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais seguirá regras próprias, diversas das estabelecidas na presente cláusula, que serão definidas diretamente pela CPFL e interessados.

(e-fls. 196)

Termo Aditivo ao Acordo Coletivo de Trabalho 2005/2007

A participação nos Lucros ou Resultados destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais seguirá regras próprias, diversas das estabelecidas na presente cláusula, que serão definidas diretamente pela CPFL e interessados.

(e-fls. 216)

Acordo Coletivo de Trabalho 2007/2009

A participação nos Lucros ou Resultados destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais seguirá regras próprias, diversas das estabelecidas na presente cláusula, que serão definidas diretamente pela CPFL e interessados.

(e-fls. 221)

Acordo Coletivo de Trabalho 2008/2010

A participação nos Lucros ou Resultados destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais e diretivos continuará seguirá regras próprias, diversas das estabelecidas na presente cláusula, definidas diretamente pela CPFL e interessados.

(e-fls. 243)

Destarte, não houve observância do regramento traçado no art. 2º, *caput* e parágrafo primeiro, da Lei n.º 10.101, de 2000, *in verbis*:

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 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.

Isso porque, o inciso II do *caput* do art. 2º da Lei n.º 10.101, de 2000, demanda que as regras da participação nos lucros ou resultados sejam negociadas pela categoria

profissional e postas em convenção ou acordo coletivo de trabalho e, no caso concreto, isso não ocorreu, uma vez que os Acordos Coletivos efetuam delegação pura e simples da competência normativa disciplinada pelo art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, pois, sem qualquer fixação de regra ou coordenada, autorizam que empresa e interessados negociem diretamente, ou seja, negociem sem a escolha de comissão pelas partes e sem a participação de um representante indicado pelo sindicato da categoria profissional, havendo inequívoca inobservância do inciso I do caput do art. 2º da Lei 10.101, de 2000, bem como do parágrafo primeiro desse artigo, a exigir que a convenção ou o acordo coletivo especifiquem regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigências e prazos para revisão do acordo, mas nada disso foi fixado nos Acordos Coletivos a veicularem apenas norma a outorgar competência para que os interessados efetuem negociação direta e que restou materializada nos contratos individuais de metas, documento eletrônico a ser aprovado pelo superior hierárquico imediato e mediato (e-fls. 262) ou por gestor e seus superiores em dois níveis hierárquicos (e-fls. 279).

Além disso, a fiscalização destaca que parte dos empregados recebeu as quantias estipuladas nos contratos individuais de metas em contas de previdência privada complementar (Fundo Gerador de Benefício - FGB) e que houve a omissão desses valores da folha de pagamento e contabilização como previdência privada, sendo o plano custeado integralmente pela empregadora, sem contribuições dos empregados, e com a faculdade de resgate dos saldos totais ou parciais da conta reserva de participação a qualquer momento, restando desvirtuado o caráter de previdência complementar, bem como de participação nos lucros e resultados.

Em relação aos ocupantes de cargos diretivos (presidência e vice-presidência), acrescente-se que o art. 7º, XI, da Constituição ao prever a “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei”, não contempla todo e qualquer trabalhador, mas apenas os trabalhadores subordinados, como a quase totalidade dos direitos explicitados nos incisos desse artigo, inteligência reforçada pelo disposto no §4º do art. 218 da Constituição. Some-se ainda que o inciso XI do art. 7º da Constituição remete a regulamentação da participação nos lucros e resultados à lei e a Lei nº 10.101, de 2000, consubstancia-se na lei específica a tratar da matéria, como evidencia o art. 28, § 9º, j, da Lei nº 8.212, de 1991, e que, diante do constante dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.101, de 2000, a participação nos lucros e resultados limita-se expressamente aos empregados. Logo, também pela fundamentação autônoma em questão, sustenta-se o lançamento relativo aos valores pagos aos contribuintes individuais (cargos diretivos de presidente e vice-presidente) via contratos individuais de metas.

Isso posto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para: a) excluir os valores lançados nos levantamentos CO e CO1 (relativos a cooperativas de trabalho); b) para os autos de infração por descumprimento de obrigação principal, aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009; e c) para o auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, excluir da base de cálculo da multa os valores relacionados aos levantamentos CO e CO1 e determinar o recálculo da multa, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/1991, se mais benéfico ao sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro