



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

Processo n° 10860.721963/2013-05
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.513 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente GLOBO CENTRAL DE USINAGEM LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Com fulcro no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas e razões ofertadas pela contribuinte, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária, não se cogitando em nulidade da decisão quando não comprovada a efetiva existência de preterição do direito de defesa do contribuinte.

DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

A autoridade administrativa fiscalizadora pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com o fito de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos por ser tal prática inerente a suas atribuições.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA. RECURSO REPETITIVO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Em face da natureza eminentemente não remuneratória do verba denominada Aviso Prévio Indenizado, na forma reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, julgado sob a

indumentária do artigo 543-C, do CPC, o qual é de observância obrigatória por este Colegiado nos termos do artigo 62, § 2º, do RICARF, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre aludida rubrica, impondo seja rechaçada a tributação imputada.

SALÁRIO INDIRETO. ABONO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. INOBSERVÂNCIA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. PARECER PGFN/CRJ nº 2114/2011 e ATO DECLARATÓRIO PGFN nº 16/2011. INAPLICABILIDADE.

Desincumbindo-se o Fisco do ônus de comprovar o fato gerador das contribuições previdenciárias, cabe ao contribuinte demonstrar, com documentação hábil e idônea, que as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais se enquadram em uma das hipóteses previstas no § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, de maneira a rechaçar a tributação imputada. Na hipótese dos autos, assim não o tendo feito, relativamente a verba intitulada Abono Especial, é de se manter a exigência fiscal na forma lançada.

Destarte, após o advento do Decreto nº 3.265/99, somente as importâncias pagas aos empregados a título de abonos desvinculados expressamente por lei do salário, não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme preceitua o artigo 214, § 9º, alínea “j”, do RPS. Mais a mais, sequer pode se admitir aplicabilidade dos preceitos inscritos no Parecer PGFN/CRJ nº 2114/2011 e Ato Declaratório PGFN nº 16/2011, uma vez não se vislumbrar a necessária eventualidade, bem como a desvinculação ao respectivo salário.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. IMUNIDADE. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS E MECANISMOS DE AFERIÇÃO. NECESSIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, 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, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica - artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91-, mais precisamente MP nº 794/1994, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

In casu, não obstante a contribuinte ter comprovado ter efetuado os pagamentos a título de PLR com lastro em Programas devidamente formalizados (Acordos Coletivos), nestes não se vislumbra a existência de regras claras e objetivas, bem como mecanismos de aferição pertinentes ao acordado, capazes de legitimar a concessão de aludida verba.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. SIMPLES DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO - PESSOAS JURÍDICAS E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

A simples procedência de autuação fiscal, estribada na desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a conseqüente caracterização de segurados empregados, sem que haja uma perfeita demonstração da conduta do contribuinte com o fito de sonegar tributos, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Ademais, o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, o qual oferece guarida a aludido procedimento, exige tão somente a demonstração da existência dos requisitos do vínculo laboral para que seja procedente o lançamento, nada dissertando a respeito da simulação, que poderá ou não vir a ser demonstrada, não implicando, necessariamente, que um fato conduz a outro, sem que ocorra um aprofundamento em relação à imputação do crime fiscal.

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Com arrimo nos artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso, para: a) por unanimidade, afastar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida; b) no mérito: b.1) quanto à caracterização dos segurados empregados e contribuintes individuais como prestadores de serviços da autuada, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, mantendo os levantamentos F1 e F2, vencidos os conselheiros RAYD Santana Ferreira(relator), Carlos Alexandre Tortato, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa; b.2) quanto ao pagamento de valores a título de aviso prévio indenizado, por maioria, dar provimento ao recurso, para excluir do lançamento os levantamentos A1 e A2, vencida a conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini; b.3) quanto ao pagamento de valores a título de participação nos lucros e resultados, por unanimidade, negar provimento ao recurso, mantendo os levantamentos P1 e P2; b.4) quanto ao pagamento de valores a título de abono especial, por unanimidade, negar provimento ao recurso, mantendo os levantamentos E1 e E2; b.5) quanto à caracterização de grupo econômico, por unanimidade, negar provimento ao recurso; b.6) quanto à multa qualificada, por maioria, dar provimento ao recurso, para reduzir o percentual da multa aplicada para 75%, vencidos os conselheiros Maria Cleci Coti Martins, Márcio de Lacerda Martins e Miriam Denise Xavier Lazarini; b.7) quantos às demais alegações, negar provimento ao recurso. Assim, é dado provimento parcial ao recurso, devendo ser excluído do lançamento apurado os levantamentos A1 e A2, e reduzir o percentual da multa de ofício para 75%. Designado para redigir o voto vencedor a conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini. - Presidente e Redatora designada

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Marcio de Lacerda Martins, Andréa Viana Arrais Egypto, Maria Cleci Coti Martins e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

GLOBO CENTRAL DE USINAGEM LTDA. E OUTROS., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 16ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, Acórdão nº 14-50.342, às e-fls. 435/465, que julgou procedente os lançamentos fiscais lavrados em 17/12/2013, referente às contribuições sociais devidas ao INSS, correspondentes à parte de terceiros (Salário educação, Incra, Sesi, Senai e Sebrae), em relação ao período de 01/2009 a 13/2011, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 33/45, consubstanciados no seguintes Auto de Infração:

1) **AIOP nº 51.044.861-5** - O presente lançamento decorre dos mesmos fatos e se fundamenta nos mesmos elementos de prova apresentados/expostos no Relatório Fiscal - REFISC dos AIOP nº 51.044.860-7 e 51.044.859-3, que trata do lançamento das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, e constituem o processo principal (10860.721949/2013-01), ao qual este AIOP se encontra apensado, exceto quanto a sujeição ao instituto da responsabilidade solidária prevista no inciso IX do art. 30, da Lei 8.212, de 24/07/1991 (subitem 3.10. daquele REFISC), tendo em vista que o presente AIOP trata, exclusivamente, das contribuições devidas e não recolhidas em épocas próprias, destinada aos Terceiros, que foram instituídas por leis específicas e não na Lei 8.212/91.

De conformidade com o Relatório Fiscal, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas encontram-se discriminados nos levantamentos abaixo elencados:

- **Levantamento F1/F2 – “FP Globo Equipamentos declarada em GFIP”**- contribuições destinadas a terceiros incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados que prestaram serviços a autuada (Globo Central) mas formalmente estavam registrados na empresa Globo Equipamentos Industriais Ltda/ME, nos estabelecimentos CNPJ nº 71.821.342/0001-10 (Lev. F1) e CNPJ nº 71.821.342/0002-00 (Lev. F2), apuradas nas folhas de pagamento e GFIP, conforme Anexo I;

- **Levantamento A1/A2 - Aviso Prévio Indenizado** - contribuições destinadas a terceiros incidentes sobre o aviso prévio indenizado e seus reflexos pago, aos segurados empregados por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, não declarados em GFIP, cujos valores, discriminados no Anexo II, foram apurados nas folhas de pagamento de empregados que formalmente estavam registrados na empresa Globo Equipamentos Industriais Ltda/ME, CNPJ nº 71.821.342/0001-10 (**Lev. A1**) e CNPJ nº 71.821.342/0002-00 (**Lev. A2**), mas que efetivamente prestavam serviços a autuada (Globo Central);

- **Levantamento P1/P2 - Participação nos Lucros e Resultados** – contribuições destinadas a terceiros incidentes sobre remuneração indireta, não declaradas em GFIP, a título de Participação nos Lucros e Resultados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, conforme valores discriminados no Anexo III e apurados nas folhas de pagamento de empregados formalmente registrados na empresa Globo Equipamentos Industriais Ltda/ME, CNPJ nº 71.821.342/0001-10 (**Lev. P1**) e CNPJ nº 71.821.342/0002-00 (**Lev. P2**), mas que efetivamente prestavam serviços a autuada (Globo Central);

- **Levantamento E1/E2 Abono Especial** - contribuições destinadas a terceiros incidentes sobre remuneração indireta, a título de "Abono Salarial Especial/ASE", pago aos segurados empregados formalmente registrados na empresa Globo Equipamentos Industriais Ltda.- ME, CNPJ nº 71.821.342/0001-10 (Lev. E1) e CNPJ nº 71.821.342/0002-00 (Lev. E2), mas que efetivamente prestavam serviços a autuada (Globo Central), relacionados no Anexo IV. A remuneração indireta não foi incluída em folha de pagamento normal, mas foi apresentada, após solicitação, folhas/relação de pagamentos suplementar exclusivo do Abono (doc. VII), cujos valores não foram declarados em GFIP e não foram considerados como base de cálculo sob o argumento de que estariam expressamente desvinculados do salário, conforme Convenção Coletiva de Trabalho - CCT.

Ainda, consta do relatório fiscal que foi aplicada a multa de ofício qualificada com base no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 c/c art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, pois a autuada omitiu, reiteradamente, ser o empregador/ contratante de fato dos segurados empregados que efetivamente lhe prestavam serviços mas estavam formalmente registrados ou vinculados em empresa diversa (Globo Equipamentos), visando usufruir artificial e indevidamente dos benefícios do regime de tributação do Simples Nacional desta última, ocultando, desta forma, o efetivo valor da obrigação tributária principal e impedindo o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores, evidenciando a intenção dolosa da empresa no cometimento da infração.

Após regular processamento, interposta impugnação contra exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a autoridade julgadora de primeira instância achou por bem julgar procedente o lançamento.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada GLOBO CENTRAL DE USINAGEM LTDA. apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 478/506, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, suscita a ilegitimidade passiva da Globo Usinagem e, por conseguinte, a inexistência de responsabilidade solidária, uma vez que os supostos débitos se referem à contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos efetuados aos administradores e funcionários registrados pela empresa GLOBO EQUIPAMENTOS, portanto, não devidos pela ora autuada, sobretudo em razão de se caracterizaram, no período fiscalizado, como pessoas jurídicas completamente distintas.

Esclarece que o Fiscal sequer realizou diligências para verificar se realmente os funcionários da Globo Equipamentos trabalhavam para a Globo Usinagem, baseando-se exclusivamente em documentos e imagens extraídas da internet, meios que, isoladamente, não se prestam como provas do vínculo empregatício entre os funcionários e a autuada.

Aduz que a fiscalização não poderia considerar como responsáveis solidários os sócios e a empresa Globo Equipamentos, impondo seja afastada a legitimidade passiva de aludidos contribuintes.

Igualmente, em sede preliminar, requer seja decretada a nulidade da decisão de primeira instância, diante da inúmeras omissões/contradições incorridas, além da ausência da devida motivação, especialmente ao não adentrar à todas alegações de fato e de direito constantes da defesa inaugural. A título de exemplo, o julgador recorrido não se manifestou a respeito da cobrança de tributos retroativos por regime tributário mais oneroso em face da exclusão do Simples Nacional da empresa Globo Equipamentos, sob a alegação de que não foi interposta defesa nos autos do processo referente à exclusão daquele regime de tributação.

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra a exclusão do SIMPLES com efeitos retroativos, alegando que as empresas Globo Equipamentos e Globo Usinagem foram constituídas em épocas distintas, com regimes tributários diversos, objetos sociais e quadros societários totalmente distintos, como se verifica das fichas cadastrais juntadas aos autos.

Acrescenta que somente em 2012 referidas empresas foram registradas com o mesmo objeto social e o mesmo quadro societário, demonstrando que à época do período fiscalizado (01/2009 a 12/2011) referidas pessoas jurídicas eram completamente distintas. Esclarece que somente a partir de 09/2012 os sócios diretores e fundadores passaram a integrar de forma conjunta o quadro societário da Globo Usinagem, consoante se comprova no item 3.9.2 do Relatório Fiscal, não havendo se falar, portanto, em ocorrência de fraude ou simulação.

Reconhece a existência de grupo econômico de fato, tendo em vista que à época da resposta à intimação fiscal, em 03/09/2013, as empresas já operavam com o mesmo objeto social e quadro societário, em que pese não ter ocorrido confusão patrimonial, mas simples transações negociais entre tais pessoas jurídicas.

Afirma que a empresa Globo Equipamentos Industriais, à época dos fatos, estava enquadrada no regime tributário do Simples Nacional e recolheu os tributos devidos nesta sistemática conforme a Lei Complementar nº 123/2006, não podendo haver retrocesso na cobrança por outro regime mais oneroso, sob pena de ferir os princípios da segurança jurídica, capacidade contributiva e não confisco, bem como do artigo 103 do CTN.

Contrapõe-se ao lançamento fiscal, sustentando não haver comprovação do vínculo empregatício entre os funcionários da empresa Globo Equipamentos com a Empresa Globo Usinagem, como já aduzido em sede de preliminar.

Opõe-se à exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, sob o argumento de inexistir natureza salarial nos pagamentos efetuados a título de abono especial e de participação nos lucros e resultados, pois realizados de forma eventual, sem habitualidade e de acordo com convenção coletiva, não havendo se falar em incidência de contribuições previdenciárias. Em defesa de sua pretensão, traz à colação jurisprudência administrativa a respeito da matéria.

Relativamente aos valores pagos a título de Abono Especial, alegam que fora concedido com base em Convenções Coletivas com o SINDIPEÇAS e o Sindicato dos Metalúrgicos da Força Sindical 2009/2011 e 2011/2013, não se aplicando no caso o § 1º do artigo 457 da CLT, que conceitua salário.

Ressalta que a Participação nos Lucros e Resultados tem natureza jurídica indenizatória e não se integra à remuneração do trabalhador, ainda que concedida em inobservância do período e quantidade de parcelas pagas, o mesmo ocorrendo com o aviso prévio indenizado que tem caráter indenizatório pelo ato imotivado de dispensa do trabalhador, conforme se extrai da jurisprudência transcrita na peça recursal.

Defende que, não havendo incidência de contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado, abono salarial e PLR, inexistente a necessidade de observância às obrigações acessórias pertinentes. Suscita a boa fé da contribuinte, eis que somente deixou observar aludidos deveres instrumentais por não considerar tais rubricas como base de cálculo

de contribuições previdenciárias, não havendo, portanto, se falar em intuito de fraude na apuração dos tributos supostamente devidos.

Opõe-se, igualmente, à aplicabilidade da multa qualificada, sobretudo diante da ausência da efetiva comprovação do dolo, fraude ou simulação, não sendo possível caracterizar as agravantes pela mera falta de recolhimento do tributo.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

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.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Preliminarmente, pretende a contribuinte seja decretada a nulidade do feito, sob o argumento de que a autoridade lançadora não logrou motivar/fundamentar o ato administrativo do lançamento, de forma a explicitar clara e precisamente os motivos e dispositivos legais que embasaram as autuações, contrariando a legislação de regência, notadamente o artigo 142 do Código Tributário e, bem assim, os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhes deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o “Fundamentos Legais do Débito – FLD”, Relatório Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportou, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias e multas ora exigidas, não se cogitando na nulidade formal do procedimento.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos do lançamento foram extraídos das informações constantes dos sistemas previdenciários e fazendários, bem como dos Livros Diários, folhas e recibos de pagamentos de salários, GFIP's e demais documentos contábeis, fornecidos pela própria recorrente, rechaçando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento adotado pelo fiscal autuante, como procura demonstrar à autuada, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que o lançamento encontra-se maculado por vício em sua formalidade e/ou materialidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, quanto à pretensa ausência demonstração da existência dos requisitos do vínculo empregatício, tendente a amparar a caracterização procedida pela fiscalização, bem como outras questões relativas à pretensa insubsistência do trabalho fiscal, contemplaremos como razões de mérito no momento oportuno.

PRELIMINAR NULIDADE DECISÃO RECORRIDA

Ainda preliminarmente, requer a autuada a decretação da nulidade da decisão recorrida, por entender que a autoridade julgadora de primeira instância deixou de apreciar parte das alegações inseridas em sua defesa inaugural, em total preterição do direito de defesa da contribuinte.

Muito embora a contribuinte lance referida assertiva, não faz prova ou indica qual a efetiva omissão que o julgador guerreado teria incorrido, capaz de ensejar a preterição do seu direito de defesa. Como se observa do *decisum* atacado, de fato, a autoridade julgadora não adentrou a todas as alegações suscitadas pela então impugnante.

Tal fato isoladamente, porém, não tem o condão de configurar preterição do direito de defesa da contribuinte, mormente quando esta não afirma qual teria sido o prejuízo decorrente da conduta do julgador de primeira instância.

Ademais, a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores, a qual vem sendo seguida à risca por esta instância administrativa, entende que o simples fato de o julgador não dissertar a propósito de todas as razões recursais do contribuinte não implica em nulidade da decisão, mormente quando a recorrente lança uma infinidade de argumentos desprovidos de qualquer amparo legal ou lógico ou mesmo impertinente, o que se vislumbra no caso vertente.

A corroborar esse entendimento, cumpre trazer à baila Acórdão exarado pela 5ª Turma do STJ, nos autos do HC 35525/SP, com sua ementa abaixo transcrita:

*“HABEAS CORPUS. PROCESSO PENAL. NEGATIVA DE AUTORIA. **NULIDADE DA SENTENÇA**. LIVRE CONVICÇÃO MOTIVADA DO MAGISTRADO. ORDEM PARCIALMENTE CONHECIDA E, NESSA EXTENSÃO, DENEGADA.*

[...]

2. O só fato de o julgador não se manifestar a respeito de um ou outro argumento da tese defendida pelas partes não tem o condão de caracterizar ausência de fundamentação ou qualquer outro tipo de nulidade, por isso que não o exigem, a lei e a Constituição, a apreciação de todos os argumentos apresentados, mas que a decisão judicial seja devidamente motivada, ainda que por razões outras (Princípio da Livre Convicção Motivada e Princípio da Persuasão Racional, art. 157 do CPP). [...] (Julgamento de 09/08/2007, Publicado no DJ de 10/09/2007)

Nesse sentido, basta que o julgador adentre as questões mais importantes suscitadas pelo recorrente, decidindo de forma fundamentada e congruente, para que sua decisão tenha plena validade.

No presente caso, extrai-se da defesa inaugural que a contribuinte traz à colação inúmeras alegações, inclusive, relativamente à exclusão do regime de tributação do SIMPLES, não oponíveis neste PF, eis que deveriam ter sido objeto de inconformismo nos

autos do processo administrativo próprio, bem como a propósito da suposta inconstitucionalidade da multa e outras que não são capazes de rechaçar a pretensão fiscal. Assim, não se pode exigir que o julgador exponha e refute tais razões infundadas ou impertinentes.

DO MÉRITO

DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA EMPRESA GLOBO EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA.

Consoante relatado alhures, a presente autuação fora lavrada a partir da desconsideração da contabilidade e da personalidade jurídica da empresa GLOBO EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA, prestadora de serviços à autuada, com a conseqüente caracterização dos valores pagos àquela empresa como remuneração dos segurados empregados e (pró-labore) dos sócios da recorrente, apurada por arbitramento.

Com mais especificidade, de acordo com o Relatório Fiscal, a ilustre autoridade lançadora achou por bem desconsiderar a personalidade jurídica da empresa GLOBO EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA, considerando os seus segurados empregados e contribuintes individuais como, de fato, vinculados à autuada, diante da constatação de *simulação, evasão e elisão fiscal* na constituição da pessoa jurídica desconsiderada, com propósito exclusivo de se beneficiar de sistema de tributação menos oneroso – SIMPLES, não possuindo endereço ou estrutura própria, ocupando o mesmo domicílio da autuada, cujos sócios também compõe o seu quadro societário.

Conclui que a contabilidade das empresas sob análise não espelha a realidade econômica e financeira da autuada, o que ensejou a desconsideração de sua escrita contábil e o levantamento das contribuições previdenciárias por arbitramento, com fulcro no artigo 33, § 6º, da Lei nº 8.212/91, vigente à época nos seguintes termos:

“Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação alterada pela Lei nº 10.256/01)

[...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e o Departamento da Receita Federal - DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

[...]

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.”

Nesse sentido, estando o lançamento escorado em uma presunção legal, incumbe à fiscalização demonstrar e comprovar os motivos que a levaram a utilizar deste procedimento excepcional e, conseqüentemente, fundamentá-lo na legislação de regência, fazendo constar dos autos do processo, nos anexos pertinentes, a norma legal esteio da exigência fiscal, sob pena de nulidade e/ou improcedência do feito.

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, aduzindo, dentre inúmeros argumentos, que o procedimento eleito pela fiscalização ao promover o lançamento não encontra amparo legal na legislação de regência, notadamente quando não se apresentou claro e preciso em suas conclusões ao desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços.

Sustenta, ainda, não ter sido comprovada pelo fiscal autuante a ocorrência da hipótese de incidência prevista na legislação de regência, ou seja, o pagamento de remunerações a segurados empregados e contribuintes individuais, mormente quando considerou, indevidamente, pagamentos realizados pela atuada a outra pessoa jurídica regularmente constituída, dentro do padrão legal.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pela fiscalização e autoridade julgadora de primeira instância em defesa da manutenção da exigência fiscal em comento, o inconformismo da contribuinte merece prosperar, como demonstraremos ao longo desse arrazoado.

Destarte, em que pese à grande celeuma que envolve o tema, é certo que atualmente o Fisco dispõe de alguns mecanismos para apuração de crédito tributário quando constatadas operações/transações realizadas pelo contribuinte com a finalidade de se esquivar da tributação.

Em verdade, trata-se da eterna discussão a propósito da legalidade do planejamento tributário e seus limites. Em outras palavras, o verdadeiro conflito existente entre a Elisão e Evasão Fiscal.

Referido tema, aliás, vem tomando espaço em grandes Congressos e outros Encontros Tributários, com propostas, inclusive, de elaboração de normas antielisivas, buscando cercar as condutas dolosas, simuladas dos contribuintes objetivando se afastar do campo de incidência da obrigação tributária.

Na seara do direito previdenciário, a própria legislação de regência oferece mecanismos para a desconsideração da relação contratual firmada entre o contribuinte e os prestadores de serviços, sejam segurados empregados, contribuintes individuais, outras pessoas jurídicas, etc.

Exemplo de tais prerrogativas, o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impõe ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos) ou outros prestadores de serviços como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

“Art. 229.

[...]

§ 2º - Se o Auditor Fiscal da Previdência Social, constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inc. I «caput» do art.9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.”

Observe-se do artigo supracitado, que o legislador ao mencionar “[...] ou sob qualquer outra denominação [...]”, deu margem a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, quando constatados os requisitos para tanto.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, cumpre transcrever os preceitos do artigo 3º, da CLT, *in verbis*:

“Art. 3º. Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.”

Assim, verificados todos os requisitos necessários à caracterização do vínculo empregatício do suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços, a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

A partir do permissivo legal encimado, inúmeros são os lançamentos em que o Fisco desconsidera o vínculo pactuado entre os prestadores de serviços (contribuintes individuais e empresas) e a contribuinte contratante, promovendo a caracterização dessas pessoas como segurados empregados, conquanto de devidamente demonstrada à existência dos pressupostos da relação empregatícia, quais sejam, subordinação, remuneração e não eventualidade. Neste caso, diga-se de passagem, inexistente a necessidade da comprovação de eventuais atos simulados, para a caracterização dos segurados empregados, bastando à demonstração da presença dos requisitos do vínculo laboral, podendo ou não haver o intuito doloso, fraudulento ou simulatório objetivando suprimir tributos.

Na hipótese dos autos, **relativamente aos segurados empregados caracterizados**, o procedimento adotado pela autoridade lançadora fora aquele inscrito na norma legal retro.

Entrementes, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal tais requisitos, quais sejam, **subordinação, remuneração e não eventualidade, o que, in casu, sequer ocorreu.** Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada de forma individualizada a existência dos pressupostos legais da relação empregatícia, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

É o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, nos seguintes termos:

“Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.” (grifamos)

No caso vertente, inobstante o substancial trabalho fiscal em relação à desconsideração da personalidade jurídica da empresa elencada no processo, a ilustre autoridade lançadora, ao promover a caracterização dos funcionários da pessoa jurídica desconsiderada como segurados empregados da autuada, não logrou motivar o presente lançamento, mais precisamente no Relatório Fiscal, deixando de demonstrar e comprovar, na forma que o caso exige, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo empregatício, acima mencionados.

Aliás, sequer listou quais seriam os segurados empregados caracterizados ou mesmo os serviços prestados, impossibilitando, além da defesa da contribuinte, o próprio julgamento da regularidade do feito. Ora, não se sabe sob quais condições os serviços eram prestados, qual a modalidade, etc.

Referida omissão afronta de forma flagrante os preceitos contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional que, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

In casu, com mais razão a fiscalização deverá comprovar a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias exigidas, tendo em vista tratar-se de procedimento excepcional de desconsideração de personalidade jurídica e, conseqüente, caracterização de segurados empregados. Aliás, o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, supratranscrito, com mais especificidade, impõe ao fiscal autuante a discriminação clara e precisa dos fatos geradores do débito constituído.

Repita-se, para que tal procedimento tenha validade e esteja em consonância com a legislação de regência, não é suficiente a alegação genérica da autoridade administrativa de que constatou a existência dos pressupostos da relação de emprego, devendo haver comprovação da existência efetiva do vínculo laboral, abordando cada requisito necessário para tanto, de maneira individualizada ou por tipo de trabalho desenvolvido pelos prestadores de serviços.

Destarte, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade, *in verbis*:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”

A jurisprudência administrativa oferece proteção a esse entendimento, como faz certo os Acórdãos com suas ementas abaixo transcritas:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/07/2004

NORMAS PROCEDIMENTAIS. DESCONSIDERAÇÃO PERSONALIDADE JURÍDICA E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. Somente nas hipóteses em que restar constatada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto "tomador de serviços" e os "prestadores de serviços", poderá o Auditor Fiscal caracterizar o contribuinte individual (autônomo) como segurado empregado, ou mesmo promover a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório.

Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade material da notificação, mormente tratando-se de caracterização de segurados empregados, onde os requisitos do vínculo empregatício devem restar circunstanciadamente comprovados. PROCESSO ANULADO.” (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 35474.000201/2006-19 – Acórdão nº 2401-00.544, Sessão de 19/08/2009) (grifamos)

Em outras palavras, deveria constar do Relatório Fiscal de forma destriçada a demonstração da efetiva existência dos requisitos necessários à caracterização dos trabalhadores da pessoa jurídica desconsiderada como segurados empregados da autuada, corroborado, por exemplo, com quadro contendo nome de todos os prestadores de serviços tidos como empregados da recorrente e respectivos serviços desenvolvidos, possibilitando a contribuinte o exercício pleno da ampla defesa e do contraditório, sob pena de incorrer em cerceamento do direito de defesa. Mas não é o que se verifica no presente caso.

No presente caso, ao promover o lançamento levando a efeito a caracterização dos prestadores de serviços da pessoa jurídica desconsiderada como segurados empregados da autuada, o ilustre fiscal autuante, em seu Relatório Fiscal, simplesmente inferiu ter efetuado tal enquadramento, a partir da desconsideração da personalidade jurídica da empresa GLOBO EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA, sem conquanto

demonstrar/comprovar de forma pormenorizada seu entendimento, maculando o lançamento em comento.

Relativamente, aos prestadores de serviços contribuintes individuais, vinculados de ofício à autuada, o mesmo entendimento encimado, quanto aos segurados empregados, se presta a rechaçar a pretensão fiscal.

Isto porque, em que pese inexistir a necessidade de demonstração dos requisitos da relação laboral, pela própria essência eventual do serviço prestado, há a necessidade de se promover à vinculação de aludidos prestadores de serviços com a empresa autuada.

Não basta para tanto, simplesmente, trazer à colação elementos se prestariam a demonstrar a vinculação societária entre as duas empresas, para se atribuir automaticamente a vinculação dos contribuintes individuais de uma pessoa jurídica para outra.

Com efeito, é preciso que haja um mínimo aprofundamento nos serviços prestados, indicando as pessoas que figuram como contribuintes individuais, deslocados para outra empresa, de maneira a oferecer condições à validade do lançamento e a oportunizar a própria ampla defesa da contribuinte e, por conseguinte, viabilizar o julgamento da demanda, com elementos robustos, suscetíveis de comprovação.

Ora, como se deslocar o vínculo de um prestador de serviço de uma empresa para outra, sem que decline ao menos a espécie de serviço prestado e, bem assim, o próprio prestador do serviço?

É exatamente o que ocorrera no caso dos autos, onde a fiscalização entendeu por bem deslocar o vínculo dos segurados empregados e contribuintes individuais da empresa desconsiderada para a recorrente, sem conquanto se aprofundar no exame dos elementos que envolvem os fatos, sem listar tais segurados ou informar quais serviços eram prestados, por exemplo.

A rigor, a partir da caracterização do Grupo Econômico de Fato procedida pela fiscalização, inexistiria razão para realizar a desconsideração da personalidade jurídica da empresa GLOBO EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA., com o consequente deslocamento de seus funcionários à autuada, bastando admitir a sua exclusão retroativa do SIMPLES, ensejando a constituição do presente crédito tributário, chamando a autuada GLOBO USINAGEM para responder solidariamente pelo débito.

Partindo dessas premissas, ao deixar de demonstrar/comprovar a existência dos requisitos da relação laboral entre os prestadores de serviços com a empresa autuada, GLOBO CENTRAL DE USINAGEM Ltda., deixou a fiscalização do se desincumbir do ônus necessários a procedimentos dessa natureza, o que impõe reconhecer a improcedência do feito.

DAS DEMAIS QUESTÕES SUSCITADAS PELA CONTRIBUINTE

Na hipótese de restar vencido nas razões encimadas, mister ser faz contemplar as demais alegações de mérito suscitados pela contribuinte, o que passaremos a proceder.

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve parte substancial da exigência fiscal, dissertando a propósito da pretensa não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de Aviso Prévio Indenizado, Participação nos Lucros e Resultados e Abono Especial, além de se

insurgir contra as penalidades aplicadas nas autuações por descumprimento de obrigações acessória e principal, como passaremos a analisar de maneira individualizada adiante.

Em defesa de sua pretensão, elabora substancioso arrazoado contemplando com especificidade as verbas concedidas aos segurados empregados, acima elencadas, concluindo estarem fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Em virtude das 03 (três) verbas lançadas na presente autuação como salário indireto, cada uma com suas peculiaridades, analisaremos a questão posta nos autos de maneira individualizada, após transcrição dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, senão vejamos.

Antes de adentrar as questões de mérito, é de bom alvitre trazer à baila o disposto nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, indispensáveis ao deslinde da lide, *in verbis*:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações acessórias””

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.”

Extrai-se dos dispositivos legais supracitados que qualquer espécie de isenção que o Poder Público pretenda conceder deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal e não extensiva.

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: [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

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;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)

e) as importâncias: [\(Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

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

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

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; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\).](#)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\).](#)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)”

Com mais especificidade, contemplando as verbas em epígrafe, o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em seu artigo 214, § 9º, prescreve a não incidência de contribuições previdenciárias nas seguintes condições, *in verbis*:

“Art. 214. Entende-se por *salário-de-contribuição*:

[...]

§ 9º Não integram o *salário-de-contribuição*, exclusivamente:

[...]

VI - a parcela recebida a título de *vale-transporte*, na forma da legislação própria;

[...]

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o *salário-de-contribuição* para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis. [...]

Como se observa, tendo a autoridade lançadora inserido os pagamentos realizados pela empresa aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais no conceito de remuneração (*salário-de-contribuição*), nos termos do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, comprovando/demonstrado com especificidade a natureza remuneratória das verbas concedidas, impõe-se ao contribuinte afastar a pretensão fiscal enquadrando tais pagamentos em uma das hipóteses de não incidência, isenção ou imunidade elencadas na norma encimada, observando, porém, os requisitos legais para tanto.

Em outras palavras, desincumbindo-se o Fisco do ônus de comprovar o fato gerador das contribuições previdenciárias, cabe ao contribuinte demonstrar, com documentação hábil e idônea, que as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais se enquadram em uma das hipóteses previstas no § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, de maneira a rechaçar a tributação imputada.

Voltando à análise do caso *sub examine*, a contribuinte se insurgiu contra a tributação de todas as verbas pagas aos seus funcionários, razão pela qual passaremos a analisar os argumentos relacionados a tais rubricas individualmente, em razão de suas

peculiaridades, arrimadas especialmente na jurisprudência administrativa e atual de nossos Tribunais Superiores, senão vejamos:

A) DO AVISO PRÉVIO INDENIZADO

Consoante se infere do Relatório Fiscal, aludido levantamento se refere aos pagamentos concedidos pela empresa aos empregados a título Aviso Prévio Indenizado, remuneração paga ao empregado, assegurada pela CF nos termos do art. 7º, inciso XXI, correspondente a, no mínimo, 30 dias de serviços prestados.

Mais precisamente, a autoridade lançadora utilizou como fundamento à sua empreitada o fato de, com o advento do Decreto nº 6.727, de 12/01/2009, a alínea "f" do inciso V do § 9º do art. 214 do Decreto nº 3.048//1999 foi revogada, portanto, o aviso prévio indenizado passa a ser base de cálculo das contribuições previdenciárias, razão pela qual procedeu-se o presente lançamento adotando-se os fatos geradores ocorridos posteriormente à 12/01/2009.

Por sua vez, em sua peça recursal, afirma ser improcedente a incidência das contribuições sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por tratar-se de verba indenizatória, não tendo natureza remuneratória, colacionando jurisprudência, legislação e posicionamentos doutrinários corroborando a sua tese.

Afora os fundamentos da autoridade lançadora ao promover o lançamento, corroborados pelo julgador recorrido, o insurgimento da contribuinte merece acolhimento. Destarte, não vislumbramos na verba *sub examine* natureza remuneratória tendente a integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

É bem verdade que as hipóteses de não incidência, isenção e/ou imunidade de contribuições previdenciárias encontram-se previstas na legislação de regência, notadamente no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 214, § 9º, do Decreto nº 3.048/99 – Regulamento da Previdência Social. Entrementes, a jurisprudência deste Colegiado já firmou entendimento no sentido de que, primeiramente, incumbe à autoridade lançadora demonstrar que a verba concedida aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais encontram-se revestidas das características básicas do salário de contribuição.

Em outras palavras, o simples fato de o benefício concedido pela contribuinte aos seus funcionários não se encontrar elencado nos dispositivos legais encimados, por si só, não o caracteriza automaticamente como remuneração. Mesmo porque, na hipótese de o benefício concedido ter natureza eminentemente indenizatória, por exemplo, não há se falar em incidência dos tributos ora lançados.

Daí porque, é dever da autoridade fazendária adentrar aos aspectos peculiares de cada verba/benefício concedido pela contribuinte aos seus empregados, se aprofundando na questão de maneira a comprovar que, efetivamente, se apresenta como uma nítida remuneração, em razão de sua própria natureza, dos motivos e condições de pagamento, etc.

Na hipótese dos autos, não obstante 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 afastou qualquer dúvida quanto ao tema, reconhecendo a sua natureza indenizatória, nos autos do

Recurso Especial nº 1.230.957/RS, julgado sob a indumentária do artigo 543-C, do CPC, com a seguinte ementa:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

[...]

2.2 Aviso prévio indenizado. *A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011). A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento. Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.*

[...]" (grifamos)

E, de conformidade com o artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF, impõe-se ao julgador deste Colegiado a observância às decisões do Superior Tribunal de

Justiça, tomadas em sede de Recurso Repetitivo, nos termos do artigo 543-C, do CPC, hipótese que se amolda ao caso vertente, senão vejamos:

"Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016."

Encampando a jurisprudência, bem como a disposição regimental supra, a jurisprudência administrativa vem reconhecendo a não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos aos segurados empregados a título de aviso prévio indenizado, como se extrai dos recentes julgados abaixo ementados:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2009 a 31/12/2010

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ABONO DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA QUANDO EXCEDENTE OS LIMITES DA CLT. ABONO. INCIDÊNCIA QUANDO HABITUAL.

O abono de férias previsto no artigo 143 da CLT não integra o salário de contribuição quando respeitados os limites previstos na norma trabalhista. O abono concedido por liberalidade passa a integrar o salário de contribuição, segundo expressa disposição constitucional (artigo 201, § 11), quando habitual.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO. INTEGRAÇÃO.

O décimo terceiro salário sofre incidência das contribuições previdenciárias por expressa disposição da lei tributária. O salário de contribuição relativo ao décimo terceiro é obtido pela soma de todas as parcelas que o integram.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AVISO PRÉVIO INDENIZADO E DÉCIMO TERCEIRO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA.

A incidência da contribuição social previdenciária se dá, em regra, sobre as parcelas remuneratórias. Não se verifica incidência sobre parcelas de nítida natureza indenizatória por ausência de disposição legal. As parcelas pagas na rescisão do contrato de trabalho a título de aviso prévio indenizado e férias indenizadas não integram o salário de contribuição em razão

de seu insito caráter indenizatório." (1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF - Acórdão nº 2201-003.207, Processo nº 10120.727291/2013-05, Sessão de 14/06/2016)

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/09/2009, 01/11/2009 a 31/05/2010, 01/08/2010 a 30/06/2011, 01/08/2011 a 31/12/2011

[...]

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça já definiu, nos autos do Recurso Especial nº 1230957/RS, julgado sob a sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973, que não incide contribuição previdenciária sobre aviso prévio indenizado. [...]"(2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª SJ do CARF - Acórdão nº 2202-003.378, Processo nº 16327.720438/201479, Sessão de 10/05/2016)

Partindo dessas premissas, diante da definitividade da decisão do STJ, tomada em sede de Recurso Repetitivo, impõe-se a esta Corte Administrativa adotar a jurisprudência mansa e pacífica dos nossos Tribunais Superiores, provendo o pleito da contribuinte no sentido de reconhecer a natureza indenizatória da verba concedida a título de Aviso Prévio Indenizado, em observância, inclusive, aos artigos 62, § 2º, do RICARF.

B) DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

Pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, aduzindo para tanto que as verbas pagas pela empresa aos segurados empregados a título de **Participação nos Resultados** não se equiparam àquelas que compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, tendo em vista a inexistência dos requisitos necessários à caracterização de salário-de-contribuição.

Em defesa de sua pretensão, elabora substancialmente arrazoado contemplando com especificidade os requisitos dispostos na legislação de regência, concluindo estar fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Antes mesmo de se adentrar as questões de mérito propriamente ditas, em relação ao caso concreto, mister se faz trazer à baila 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 nº 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 nº 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, que deixaremos de contemplar em razão de

não fazer qualquer efeito na hipótese dos autos, que trata de fatos geradores pretéritos a aludido Diploma Legal.

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 tratando-se 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 a 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 vertente, passando à análise das razões do lançamento, impõe-se confrontar os fundamentos de fato e direito que escoram a pretensão fiscal, com as alegações recursais da contribuinte, alegando ter observado todos os pressupostos legais de referida verba.

Com efeito, ao considerar os valores pagos a título de PLR como remuneração, a autoridade fiscal adotou como fundamento à sua empreitada os seguintes fundamentos:

"[...]"

6.9. *A simples leitura dos acordos coletivos apresentados (acima extratificados) evidencia que os mesmos, independentemente de qualquer critério (regras, índices e programas de meta e resultados), fixam o valor total da participação nos PLR 2010 e 2011, respectivamente, como pagamento sendo feito, inclusive, em desacordo com o previsto na redação original do § 2º do Art. 3º da Lei nº 10.101/00. Assim sendo, não resta dúvida de que a norma legal de que devam ser estabelecidos parâmetros claros e objetivos para pagamento da PLR, bem como regras adjetivas, visa buscar o engajamento de cada empregado na obtenção das metas estabelecidas no acordo ou convenção coletiva, que devam ser os mais específicos possíveis e estritamente vinculados à realidade laboral de cada trabalhador. Assim, o empregado sentir-se motivado para atingir aquelas metas vinculadas diretamente a sua atuação ou, no mínimo, ao desempenho conjunto do setor em que exerce suas atividades. Deste modo, resta evidente que não atende ao bem jurídico tutelado pela previsão legal da participação nos lucros ou resultados a mera definição de valores a ser distribuídos aos empregados.*

6.10. *Conclui-se, então, que a "PLR - Participação nos Lucros ou Resultados" paga no período de 01//2009 a 12/2011, objeto do presente Lançamento Fiscal, não se acha contemplada em nenhuma das hipóteses de exclusão de incidência de contribuições sociais, possuindo, isto sim, natureza salarial, logo integram o salário-de-contribuição, sofrendo, conseqüentemente, a incidência das contribuições devidas, uma vez que não nos foi apresentado o acordo coletivo estabelecendo/fixando os critérios (regras, índices, prazos e programas de meta e resultados). Tais valores estão devidamente discriminados e individualizados no ANEXO III do presente relatório, e lançados, de forma mensal, no Relatório de Lançamentos, parte integrante deste AIOP. [...]"*

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que a decisão recorrida merece ser mantida, pelos seus próprios fundamentos.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar, impondo seja mantida a exigência fiscal, quanto a PLR, em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

Isto porque, o requisito basilar para o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados é a instituição do Programa formalizado em uma das modalidades constantes da legislação de regência, estabelecendo, no mínimo, regras claras e objetivas, bem como mecanismos de aferição pertinentes ao acordado, capazes de legitimar a concessão de aludida verba

Sem a instrumentalização do Programa de PLR, com requisitos mínimos, não se pode aferir sob quais condições referida verba será paga, representando absoluta afronta aos preceitos da Lei nº 10.101/2000, os quais são de observância obrigatória para aqueles contribuintes que pretendem conceder a PLR.

Não se sabe, por exemplo, se a empresa terá que obter lucro ou algum resultado no decorrer de um período de maneira a justificar tal pagamento. A rigor, na forma

que fora concedida a PLR, esta será paga independentemente de qualquer fato, bastando que seja empregado, o que reforça a tese de se caracterizar como efetiva remuneração.

A fazer prevalecer este entendimento, como muito bem delineado pela autoridade fiscal ao promover o lançamento, do instrumento que pretendeu oferecer as condições à PLR paga pela contribuinte, inexistem a toda evidência 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, pressupostos mínimos ao pagamento de aludida verba.

Como acima alinhavado, no presente caso a tributação da verba paga pela empresa se justifica exatamente em razão de não se revestir das características da PLR, o que se fosse verdade, afastaria a incidência de contribuições previdenciárias.

Em outras palavras, o que se tributa é a verba que tem natureza eminentemente salarial, uma vez não observados os pressupostos para não incidência das contribuições previdenciárias, desnaturando, assim, a intitulada PLR concedida pela empresa que, em verdade, se apresenta como remuneração na sua essência.

C) DO ABONO ESPECIAL

No que tange aos pagamentos concedidos aos segurados a título de Abono Especial, contrapõe-se à pretensão fiscal, sustentando que estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, porquanto pagos por mera liberalidade do empregador, de forma eventual, na forma do item 7, alínea "e", do § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212, de 1991, não havendo a comprovação por parte da autoridade fiscal de que tais valores estivessem vinculados a fatores de eficiência, assiduidade, tempo de serviço e outros relacionados ao desenvolvimento do labor.

Inobstante as alegações de fato e de direito ofertadas pela contribuinte, o entendimento acima alinhavado não é capaz de rechaçar a exigência fiscal, mormente quando pagos em desconformidade com a legislação de regência.

Isto porque, uma vez a autoridade fiscal se desincumbindo do ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo, o que ocorrera *in casu*, cabe ao contribuinte demonstrar que os pagamento concedidos aos seus segurados não possuem natureza remuneratória, o que não se vislumbra no caso vertente.

Destarte, relativamente aos abonos pagos em virtude de Convenção Coletiva, o exame da matéria impõe sejam separados dois períodos. Anteriormente ao advento do Decreto nº 3.265/99, e após a sua edição, que, ao regulamentar referida hipótese de não incidência de contribuição previdenciária, impôs condição legal para tanto, senão vejamos.

De conformidade com a legislação previdenciária, as importâncias recebidas pelos segurados empregados a título de abono, expressamente desvinculadas do salário, com espeque no artigo 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.711, de 21 de novembro de 1998, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

"Art. 28. [...]"

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

[...]

e) as importâncias:

[...]

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;”

Ao regulamentar o dispositivo legal encimado, o RPS, em seu artigo 214, § 9º, alínea “j”, na forma estabelecida pelo Decreto nº 3.265/99, restringiu seus efeitos, impondo nova condição nos seguintes termos:

“Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º - Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei;”

Como se verifica, antes do Decreto nº 3.265/99, de 30 de novembro de 1999, para que os valores pagos aos segurados empregados a título de abono não integrassem o salário de contribuição, observados os requisitos legais, não precisariam estar desvinculados expressamente mediante lei. Bastaria, a não vinculação expressa, servindo para tanto Acordos/Convenções Coletivas.

Na hipótese vertente, consoante se infere da análise dos autos, a recorrente pagou aos seus funcionários abonos decorrentes de Convenção Coletiva fora do período compreendido entre 21/11/1998 (edição da Lei 9.711) a 30/11/1999 (edição do Decreto 3.265), que não estariam sujeitas às contribuições previdenciárias, conquanto que expressamente desvinculadas pelos instrumentos que os concederam, e obedecidas às normas regulamentadoras.

Assim, tratando-se o presente caso de abonos decorrentes de Convenção Coletiva, relativamente a competência posterior à edição do Decreto 3.265 (30/11/99), o qual exigiu a desvinculação expressa em lei para não incidência de contribuições previdenciárias, ao regulamentar a Lei nº 8.212/91, por meio do artigo 214, § 9º, alínea “j”, do Decreto 3.048/99, deve ser mantido o lançamento na forma constituída pelas razões de fato e de direito que passamos a desenvolver.

Ao admitir a não incidência de contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas pagas a título de abono, ainda que decorrentes de Convenção Coletiva, posteriormente a edição do Decreto nº 3.265/99, como pretende a contribuinte, teríamos que interpretar o artigo 214, § 9º, alínea “j”, do RPS, de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação de regência, como acima demonstrado.

Com efeito, nos termos do dispositivo legal retro, não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas pelo empregado ali elencadas, expressamente desvinculadas do salário mediante lei, não se podendo interpretar a legislação instituidora dessa isenção extensivamente, de forma a desconsiderar a exigência de “lei”, a pretexto da existência

de Convenção Coletiva que trouxe em seu bojo a desvinculação pretendida, tendo em vista que não pode ser considerada como “lei” *stricto sensu*, a qual emana do poder legislativo, muito embora não se negue a força normativa da Convenção Coletiva, conquanto que congruentes à legislação de regência.

Em outra via, somente a título elucidativo, sequer pode se admitir aplicabilidade dos preceitos inscritos no Parecer PGFN/CRJ nº 2114/2011 e Ato Declaratório PGFN nº 16/2011, os quais afastam a incidência de Abonos Únicos nos termos da jurisprudência consolidada pelo STJ, uma vez não se vislumbra a necessária eventualidade, bem como a desvinculação ao respectivo salário nos valores pagos pela contribuinte na hipótese dos autos:

A propósito da matéria, o julgador de primeira instância foi muito feliz ao rechaçar o pleito da contribuinte, como segue:

"[...]

Por outra banda, ainda que se considere entendimento jurisprudencial do STJ no sentido de que o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, não sofre a incidência de contribuição previdenciária, o caso em questão não se subsume a situação posta no Parecer PGFN/CRJ nº 2114/2011 e ato declaratório PGFN 16/2011, que determina a não interposição de recursos em casos como tal:

Assunto: *Nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária.*

A embasar tal ato declaratório extraio o seguinte acórdão do STJ:

Processo Civil e Tributário. Contribuição Previdenciária e FGTS. Abono Único Previsto em Convenção Coletiva de Trabalho. Art. 28, § 9º, 'e', Item 7, da Lei 8.212/91. Eventualidade e Desvinculação do Salário, no Caso. Não Incidência. Precedentes de Ambas As Turmas da 1ª Seção. Recurso Especial Provido.

VOTO-VISTA

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI:

1. Trata-se de recurso especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região que, em mandado de segurança preventivo visando à afastar a incidência da contribuição previdenciária e do FGTS sobre o abono único pago em função da Cláusula 46ª da Convenção Coletiva de Trabalho 2002/2003, deu provimento às apelações do INSS e da Fazenda Nacional e à remessa oficial, reformando a sentença que concedera a ordem.

(...)

Pedi vista.

2. Acompanho o relator apenas quanto à inexistência de violação ao artigo 535 do CPC.

Divirjo, todavia, em relação à questão da incidência ou não da contribuição previdenciária e do FGTS sobre os valores pagos a título de "abono único" decorrentes de convenção coletiva de trabalho.

(...)

Ora, considerando a disposição contida no art. 28, § 9º, 'e', item 7, da Lei 8.212/91, é possível concluir que o referido abono não integra a base de cálculo do salário de contribuição, já que o seu pagamento não é habitual - observe-se que, na hipótese, a previsão de pagamento é única, o que revela a eventualidade da verba -, e não tem vinculação ao salário - note-se que, no caso, o benefício tem valor fixo para todos os empregados e não representa contraprestação por serviços, tendo em vista a possibilidade dos empregados afastados do trabalho também receberem a importância. Nesse contexto, é indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre as importâncias recebidas a título de "abono único" previstas na cláusula acima referida. (grifei)

(...)

(STJ, REsp 819.552/BA, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. p/ acórdão Teori Albino Zavascki, DJe 18/5/2009)

Como dito anteriormente, a situação posta nestes autos não se subsume ao enunciado do Ato Declaratório PGFN nº 16/2011, como pode se verificar das cláusulas concessivas do abono nas convenções coletivas de trabalho 2009/2011:

CLÁUSULA 2 - ABONO PECUNIÁRIO

As empresas concederão, em caráter especial e eventual, aos empregados um ABONO PECUNIÁRIO ESPECIAL, totalmente desvinculado do salário, equivalente a 17% (Dezessete por cento) do salário base vigente em 31 de Outubro de 2009, em duas parcelas de 8,5% (oito e meio por cento) cada, a serem pagas, a primeira até 04 de Dezembro de 2009 e a segunda até 18 de Dezembro de 2009, aplicados até o teto salarial de R\$ 4.555,00 (quatro mil quinhentos e cinquenta e cinco reais).

1 - Os empregados que ganham acima do teto receberão o ABONO em duas parcelas nas seguintes condições:

Até 04 de Dezembro/2009 : valor fixo de R\$ 387,18 (trezentos e oitenta e sete reais e dezoito centavos)

Até 18 de Dezembro/2009 :valor fixo de R\$ 387,18 (trezentos e oitenta e sete reais e dezoito centavos)

Parágrafo único: Estes abonos são devidos apenas aos empregados com contrato de trabalho vigente em 31 de

Outubro de 2009 e que estejam trabalhando na empresa na época de seus pagamentos.

**CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO 2011/2013
CLÁUSULA 2 - ABONO PECUNIÁRIO**

As empresas concederão, em caráter especial e eventual, aos empregados um ABONO PECUNIÁRIO ESPECIAL, totalmente desvinculado do salário, equivalente a 26% (vinte seis por cento) do salário base vigente em 31 de Outubro de 2011, em duas parcelas de 13% (treze por cento) cada, a serem pagas, a primeira até 02 de dezembro de 2011 e a segunda até 16 de dezembro de 2011, aplicados até o teto salarial de R\$ 6.000,00 (seis mil reais).

1 - Os empregados que ganham acima do teto receberão o ABONO em duas parcelas nas seguintes condições:

- Até 02 de dezembro de 2011: valor fixo de R\$ 780,00 (setecentos e oitenta reais).*
- Até 16 de dezembro de 2011: valor fixo de R\$ 780,00 (setecentos e oitenta reais).*

Parágrafo único: Estes abonos são devidos apenas aos empregados com contrato de trabalho vigente em 31 de Outubro de 2011 e que estejam trabalhando na empresa na época de seus pagamentos.

Veja-se que os pagamentos foram feitos em duas parcelas no ano, e com vinculação ao salário (porcentagem do salário) condições estas impostas também na cláusula na convenção coletiva 2011/2013.

Ademais, se considerarmos que em todo o período de 2008 a 2013 o abono especial foi pago em continuidade, não há que se falar em eventualidade pois já se incorporaram a expectativa do trabalhador em receber tal verba.

Como é cediço os ganhos habituais integram a remuneração do segurado empregado, a teor do artigo 201, § 11 da Constituição Federal, verbis:

[...]

O que é determinante para caracterizar a habitualidade é o conhecimento prévio de que os valores serão concedidos, ou seja, uma vez que se torna uma prática constante, como no caso do abono especial, existe a expectativa do empregado no recebimento destes valores. Essa previsão retira o caráter de eventualidade, constituindo tais valores em base de cálculo de contribuição previdenciária.

Dessa forma, o lançamento das contribuições incidentes sobre o abono pecuniário especial deve ser mantido nos seus exatos termos.

[...]"

Nesse sentido, não se cogita da exclusão dos levantamentos relativos as verbas *sub examine* posteriormente ao advento do Decreto nº 3.265/99, uma vez que o fiscal autuante, bem como autoridade recorrida, em posterior análise do processo, agiram da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência, especialmente ao artigo 214, § 9º, alínea “j”, do RPS.

DA MULTA QUALIFICADA

Consoante acima explicitado, ao constituir o crédito tributário, o fiscal autuante aplicou a multa qualificada inscrita no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, por considerar que a contribuinte agiu de forma reiteradamente fraudulenta, ao adotar a conduta de utilização de empresas interpostas na contratação de seus empregados, bem como praticou sonegação de contribuições previdenciárias, conduta esta que é trata nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964;

Em suas razões recursais, aduz a contribuinte que a Fiscalização não se deu ao trabalho de identificar, taxativamente, além de comprovar, a conduta da Recorrente nas situações descritas pelos dispositivos legais utilizados para fundamentação do Auto de Infração, não havendo se falar em aludida penalidade, mesmo porque não se comprovou o evidente intuito doloso ou mesmo a ocorrência simultânea de sonegação, fraude e conluio por parte da autuada, capaz de justificar referida imputação, ao contrário do assentado no Relatório Fiscal.

No âmbito das contribuições previdenciárias, anteriormente administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária, na maioria dos casos inexistia o devido cuidado em caracterizar a conduta dolosa do contribuinte para efeito de comprovação dos **crimes fiscais** do dolo, fraude ou simulação. A fiscalização tão somente informava à notificada da existência de Representação Fiscal para Fins Penais quando da lavratura da notificação fiscal.

Isto porque, além de inexistir multa de ofício qualificada, àquela época, vigia o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, o qual contemplava o prazo decadencial de 10 (dez) anos, independentemente de antecipação de pagamento e/ou ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Diante desses fatos, com a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, associada com os novos procedimentos adotados pela RFB e a transferência de competência para julgamento das contribuições previdenciárias do CRPS para o CARF, passou a ser de extrema importância a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, para efeito de aplicação do prazo decadencial, do artigo 150, § 4, ou artigo 173, inciso I, do CTN.

Na esteira desse raciocínio, antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que atualmente regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da [Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem o que segue:

“Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada (*in casu*, exclusivamente do crime), que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou simulação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito fora efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta à indicação da conduta dolosa, fraudulenta ou simulatória, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

“ MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

“MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Em decorrência da jurisprudência uníssona nesse sentido, o então 1º Conselho de Contribuintes consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

*“**Súmula 1ºCC nº 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”*

Assim, impende analisar os autos detidamente de maneira a elucidar se o fiscal atuante logrou comprovar que a contribuinte agiu com dolo, com o intuito de fraudar ou simular a hipótese de incidência da obrigação tributária.

Com efeito, cabe à autoridade lançadora demonstrar de forma pormenorizada suas razões no sentido de que a contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, para efeito da conclusão/comprovação do **crime** arquitetado pela atuada.

Na hipótese vertente, o ilustre fiscal atuante escorou a aplicação da multa qualificada nos seguintes termos constantes do Relatório Fiscal, item 9, *in verbis*:

“[...]”

*Como base nas informações e/ou documentos informados exhaustivamente no item 3 deste Relatório Fiscal - REFISC, fica evidente que buscando a extinção/redução dos tributos devidos à Fazenda Nacional, o sujeito passivo (GLOBO CENTRAL) omitiu, reiteradamente, ser o empregador/contratante **DE FATO** dos segurados empregados que efetivamente lhe prestavam serviços mas estavam formalmente registrados ou vinculados em empresa diversa (GLOBO EQUIPAMENTOS -*

SOLIDÁRIA), visando usufruir artificial e indevidamente dos benefícios do regime de tributação do Simples Nacional desta última, ocultando, desta forma, o efetivo valor da obrigação tributária principal e impedindo o conhecimento da ocorrência dos fatos geradores, evidencia a intenção dolosa da empresa no cometimento da infração e implica qualificação da multa de ofício, aplicada com base no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 c/c art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964. [...]”

Como se observa, da leitura do excerto do Relatório Fiscal acima transcrito, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter a contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos, mesmo porque não houve um aprofundamento do fiscal autuante a este respeito, de maneira a proceder à subsunção do fato (conduta da empresa) à norma (tipificação penal).

Em verdade, a fiscalização fez uma verdadeira remissão ao mérito da própria demanda, relativamente à contratação de empresas para prestar serviços com natureza da relação empregatícia, não declinando precisamente qual teria sido a conduta dolosa da contribuinte no sentido de suprimir tributos e/ou mascarar o seu fato gerador.

Com efeito, o fato de constar do Relatório Fiscal da Autuação as razões que levaram à fiscalização a desconsiderar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, caracterizando os respectivos sócios como segurados empregados da autuada não suprime o dever legal do fisco de justificar e comprovar o crime a ser imputado ao contribuinte.

A Egrégia Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, adotando o mesmo entendimento encimado, já se manifestou a propósito da matéria em caso da mesma natureza, nos seguintes termos:

“[...]”

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. SIMPLES DESCONSIDERAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO - PESSOAS JURÍDICAS E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. A simples procedência de notificação fiscal, estribada na desconsideração de personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com a conseqüente caracterização de segurados empregados, sem que haja uma perfeita demonstração da conduta do contribuinte com o fito de sonegar tributos, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação de maneira a deslocar o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, para o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Ademais, o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, o qual oferece guarida a aludido procedimento, exige tão somente a demonstração da existência dos requisitos do vínculo laboral para que seja procedente o lançamento, nada dissertando a respeito da simulação, que poderá ou não vir a ser demonstrada, não implicando, necessariamente, que um fato conduz a outro, sem que ocorra um aprofundamento em relação

à imputação do crime fiscal.” (Acórdão nº 9202-01.127 – Processo nº 16095.000604/2007-69, Sessão de 19/10/2010)

Não bastasse isso, no presente caso, o que torna ainda mais digno de realce é que a própria Lei nº 11.196/2005 contempla a possibilidade de prestação de serviços de natureza intelectual mediante pessoa jurídica. Assim, independentemente da comprovação efetiva da prestação de serviços nesta modalidade, é certo que a própria legislação de regência possibilita inúmeras interpretações quanto à forma de contratação de prestadores de serviços.

Neste sentido, a mera interpretação equivocada da contribuinte quanto a aplicabilidade da norma legal, não pode ensejar a aplicação de multa qualificada, arrimada em crime de sonegação fiscal, sem que a fiscalização se aprofunde na matéria, demonstrando cabalmente a conduta dolosa da empresa com maiores elementos e esclarecimentos, não se prestando para tanto a justificativa da desconsideração da personalidade jurídica daquelas prestadoras de serviços.

Partindo dessa premissa, o simples fato da pretensa procedência do lançamento em relação ao mérito, legitimando a desconsideração procedida pela autoridade lançadora, a partir da comprovação dos requisitos do vínculo laboral, não implica dizer necessariamente que a contribuinte cometeu o CRIME de simulação e/ou sonegação. Mesmo porque o dispositivo legal que contempla tal procedimento, qual seja, o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, exige exclusivamente a comprovação dos pressupostos da relação empregatícia, inscritos no artigo 12, inciso I, alínea “a” da Lei nº 8.212/91. Nada menciona sobre **dolo, fraude ou simulação**.

Nesse sentido, a análise fática de casos dessa natureza impõe primeiramente e necessariamente a verificação da demonstração da existência de tais requisitos (do vínculo empregatício), o que não ocorre quanto à simulação, que poderá vir elucidada/comprovada ou não.

Dessa forma, repita-se, o fato de se considerar procedente o lançamento, se for o caso, estribado na desconsideração da personalidade jurídica e conseqüente caracterização de segurados empregados, não quer dizer necessariamente que há o **crime** de simulação, dolo ou fraude comprovados. Impõe-se, assim, um aprofundamento maior no tema por parte do fiscal autuante ao pretender imputar tais crimes ao contribuinte, de forma a comprovar, além dos pressupostos do vínculo laboral, a conduta criminosa da autuada.

No caso sob análise, não vislumbramos a demonstração da ocorrência do CRIME de simulação, com a segurança que o caso exige.

Pretender vincular uma conduta a outra (desconsideração de personalidade jurídica com a caracterização de segurados empregados e crime de simulação) implicará considerar a existência de simulação em todo lançamento julgado procedente, em que houver referido procedimento, olvidando-se que o fundamento legal que o justifica nada fala sobre simulação, não exigindo a sua comprovação para justificá-lo.

A rigor, podemos traçar um paralelo entre essa situação com a simples constatação de omissão de receitas/rendimentos, em que a Sumula nº 14 do Primeiro Conselho de Contribuintes já firmou o entendimento que, isoladamente, não se presta a caracterizar a conduta dolosa do contribuinte.

Em outras palavras, tal qual no caso de simples omissão de receitas/rendimentos, a simples demonstração da existência dos pressupostos da relação laboral entre os prestadores de serviços e a contribuinte, ainda que a partir da desconsideração do

vínculo pactuado e da personalidade jurídica de empresas, por si só, não é capaz de comprovar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, como se vislumbra na hipótese dos autos.

Não fosse assim, teríamos que considerar automaticamente dolosa, fraudulenta ou simulatória a conduta do contribuinte toda vez que houver a caracterização de prestadores de serviços como segurados empregados, o que, em nosso entender, não representa a intenção do legislador ao impor a comprovação daquelas condutas para efeito da demonstração do crime.

DA APRECIÇÃO DE QUESTÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES/ILEGALIDADES NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Relativamente às questões de inconstitucionalidades arguidas pela contribuinte, além dos procedimentos adotados pela fiscalização, bem como a multa e juros ora exigida encontrarem respaldo na legislação previdenciária, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

Note-se, que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 353/2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando o afastamento de leis, decretos, atos normativos, dentre outros, a pretexto de inconstitucionalidade ou ilegalidade, nos seguintes termos:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado

pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)”

Observe-se, que somente nas hipóteses contempladas nos parágrafos e incisos do dispositivo regimental encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência, o que não se vislumbra no presente caso.

A corroborar esse entendimento, a Súmula CARF nº 02, assim estabelece:

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

E, segundo o artigo 72, e parágrafos, do Regimento Interno do CARF, as Súmulas, que são o resultado de decisões unânimes, reiteradas e uniformes, serão de aplicação obrigatória por este Conselho.

Finalmente, o artigo 102, I, “a” da Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, senão vejamos:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal;

[...]”

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da contribuinte, também em relação à ilegalidade e inconstitucionalidade de normas ou atos normativos que fundamentaram o presente lançamento.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pela recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expressos sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais argumentações da contribuinte, não se cogita em analisá-las, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Por todo o exposto, estando a Autuação Fiscal *sub examine* em consonância com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO:

1) CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO da autuada, Globo Central de Usinagem Ltda., E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, no sentido de afastar a incidência das contribuições quanto ao lançamento de "Aviso Prévio Indenizado", bem como a qualificação da multa de ofício, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira.

Voto Vencedor

Conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini – Redatora Designada

Este voto limita-se à parte em que o conselheiro relator restou vencido.

CARACTERIZAÇÃO DOS SEGURADOS COMO PRESTADORES DE SERVIÇOS DA AUTUADA

O lançamento teve por base o que determina a Lei 8.212/91, artigo 30, inciso I, alínea ‘b’ e artigo 33:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I - a empresa é obrigada a:

[...]

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço [...]

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

Conforme Relatório Fiscal, fls. 29/54, a fiscalização concluiu, pela análise da documentação que lhe foi apresentada, que apesar de existirem duas empresas formalmente constituídas, a Globo Equipamentos Industriais Ltda - ME (optante pelo Simples Nacional) tem servido tão somente para abrigar de forma simulada a prestação de serviços do sujeito passivo Globo Central de Usinagem Ltda. Assim, concluiu que os trabalhadores formalmente registrados na Globo Equipamentos estão vinculados a Globo Central de Usinagem, ora autuada, que se utiliza da Globo Equipamentos, por meio de simulação/fraude, com a finalidade de usufruir indevidamente dos benefícios tributários do regime do Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar 123/06.

Consta do Relatório fiscal, em síntese, que:

- As despesas com a remuneração de segurados da empresa Globo Equipamentos superam em 438% a receita bruta declarada, enquanto que na Globo Central a massa salarial representa apenas 2,4% do faturamento, que é 26 vezes maior que da Globo Equipamentos.

- No período de 01/08 a 12/11, em média, 90% das operações de "vendas de produtos e/ou industrialização efetuada para terceiros" da Globo Equipamentos tinham como cliente principal a Globo Central.
- Da análise realizada nos documentos auditados da empresa Globo Equipamentos Industriais, constatou-se que pagamentos foram realizados de forma direta com recursos oriundos exclusivamente da Globo Central de Usinagem, tais como: remuneração dos segurados empregados e pró-labore dos segurados contribuintes individuais; recolhimento de GPS(Guia da Previdência Social); recolhimento de GRF (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço); e DARF 0561 (Documento de Arrecadação de Receitas Federais).
- Nas Folhas de Pagamentos e GFIP da Globo Equipamentos, competências 01/08 e 02/08, 04/08 a 08/08, foram constatados pagamentos de pró-labore aos sócios, Mauro Aparecido de Paula Ferreira e Antonio Claudio Chavette, porém estes foram formalmente excluídos do quadro societário da referida empresa desde 12/11/2007, o que demonstra confusão patrimonial e gestão empresarial atípica entre as duas empresas.
- Na análise da contabilidade da Globo Equipamentos, a fiscalização constatou:
 - em todo o período auditado (01/2008 a 12/2011) a ausência de registros de despesas com aquisição de matérias primas, energia elétrica, combustíveis, aluguel ou depreciação de instalações e equipamentos e ausência de registros de instalações e equipamentos no ativo;
 - os custos ou despesas com mão-de-obra (salários, pró-labore, férias, 13º salário, rescisões), os encargos sociais (INSS, FGTS), bem como, despesas com alimentação do trabalhador, vale-transporte, assistência médica e demais benefícios, foram registrados à crédito na conta "1.01.01.04.01 – Globo Central";
 - a existência de valores nos exercícios de 2008 a 2011, na conta "2.01.01.02.01 Empréstimos Coligadas Globo Central", em contrapartida com a conta "1.01.01.01.01 Caixa Geral" ou "1.01.01.04.01- Globo Central", sem que houvesse comprovação dos créditos. A Globo Equipamentos foi intimada mediante o Termo de Intimação nº 01, a apresentar documentos referentes aos empréstimos, tais como contratos de mútuo, depósitos ou cheques, porém limitou-se a informar que faz parte de um grupo econômico reconhecido.
- Na análise da contabilidade da Globo Central, a fiscalização constatou:

- os empréstimos citados anteriormente não estão lançados na contabilidade do credor (Globo Central);
 - no ano calendário 2008, os custos/despesas com mão-de-obra (salários, férias e 13º salário), encargos sociais com FGTS, despesas com alimentação do trabalhador,
 - vale-transporte, assistência médica e demais benefícios, lançados na conta "4.02.01.01.01- Apuração do Resultado do Exercício" da Globo Central estavam incompatíveis com a massa salarial/número de segurados declarados em GFIP em 2008.
 - nos anos calendário 2009 a 2011, há valores lançados a Débito, nas contas de "Serviços Prestados Por Pessoa Jurídica", e a Crédito na conta "Banco" com histórico contendo as expressões genéricas "Pago Globo Equipamentos", dentre outras, a indicar que as despesas com mão-de-obra, encargos sociais, despesas com demais benefícios referentes aos colaboradores registrados na Globo Equipamentos estão "camuflados" na escrituração contábil da Globo Central, como custos/despesas com prestação de serviços por pessoa jurídica, no caso, pela Globo Equipamentos.
- Concluiu a fiscalização que houve utilização indevida de microempresa/empresa de pequeno porte (Globo Equipamentos), optante pelo Simples Nacional, para registrar os empregados nesta, com a finalidade de deixar de reconhecer as contribuições sociais patronais incidentes sobre a folha de pagamento, sendo desconsiderada a prestação de serviços formalmente constituída entre as empresas.

A recorrente afirma não haver comprovação do vínculo empregatício entre os funcionários da empresa Globo Equipamentos com a Empresa Globo Usinagem.

Entendeu o relator que houve desconsideração da personalidade jurídica da empresa Globo Equipamentos Industriais Ltda e que não houve a demonstração dos requisitos da relação de emprego dos trabalhadores com a autuada.

Em que pese o entendimento da autuada e o do relator, eles não podem prosperar.

A Lei 12.529/11, que dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica, determina:

Art. 34. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.

Assim, a lei determina a **desconsideração da personalidade jurídica** quando constatado abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação do estatuto ou contrato, não importando qual a aparência ou a forma com a qual se pretendeu revestir o sujeito passivo.

Contudo, o que se verifica nos autos não é a **desconsideração da personalidade jurídica da empresa Globo Equipamentos Industriais Ltda**, mas sim a **desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo**.

O próprio CTN, art. 149, VII, e a Lei 8.212/91, art. 33, § 3º, estabelecem a obrigação do Fisco realizar o lançamento, em se constatando irregularidades ou ilegalidades.

A identificação de situações de fato que possam constituir irregularidades visando à elisão ou sonegação de tributos constitui atividade inerente e vinculada da auditoria-fiscal. Por isso, constatado o fato, impõe-se o lançamento fiscal, e, uma vez que seja realizado com a observância dos princípios constitucionais aplicáveis, não há que se falar em irregularidade.

A fiscalização, diante da situação fática verificada, conforme suficientemente descrito e comprovado no Relatório Fiscal, concluiu que todos os funcionários formalmente contratados pela empresa Globo Equipamentos Industriais Ltda são trabalhadores empregados ou contribuintes individuais da empresa ora autuada. Desta forma, desconsiderou o **negócio jurídico** praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, entendendo que, na verdade, é a Globo Central de Usinagem Ltda que contrata e remunera todos os trabalhadores que lhe prestam serviço.

A Lei 8.212/91, que estabelece as regras que regem a filiação obrigatória de trabalhadores ao Regime Geral de Previdência Social, dispõe que:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

[...]

V - como contribuinte individual: [...]

Assim, uma vez constatado pela fiscalização que há a vinculação obrigatória de um trabalhador ao Regime Geral de Previdência Social, cabe à autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, desconsiderar a forma sob a qual a prestação se deu, para, com base na realidade emergente, apurar contribuições devidas e condutas incompatíveis com a legislação tributária aplicável.

Do contrário, esvaziar-se-ia inteiramente a obrigatoriedade das normas previdenciárias e da filiação dos segurados, deixando a questão inteiramente ao arbítrio, interesses e conveniências dos pactuantes, causando, conforme o caso, prejuízo ao financiamento da previdência social decorrente de fraude.

Por sua vez, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, dispõe que:

Art.229.

[...]

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado (grifo nosso)

Vê-se que a autoridade administrativa fiscal possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos que não reflitam a realidade, notadamente, na hipótese de ocorrência de simulação/fraude como ocorrido no presente caso, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora que não pode ficar adstrita aos aspectos formais dos atos e fatos.

Logo, uma vez verificado que o sujeito passivo utiliza de simulação/fraude para esquivar-se do pagamento de tributo, o auditor fiscal tem o dever de aplicar a legislação tributária de acordo com os fatos por ele constatados em detrimento da verdade jurídica aparente (formal). Dito de outra forma, uma vez evidenciada a conduta simulatória ou fraudulenta, não resta outra opção à fiscalização, a não ser descaracterizar a relação formal existente e considerar, para efeitos do lançamento tributário, a relação real entre as pessoas jurídicas e segurados, identificando corretamente o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Isso é o que se depreende, inclusive, do disposto no CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

[...]

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

No presente caso, a auditoria fiscal (que se baseou em informações e situações de fato) concluiu que durante o período fiscalizado, em relação aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos, apesar de, do ponto de vista formal, os segurados estarem registrados em uma pessoa jurídica, a Globo Equipamentos Industriais Ltda - ME, a prestação de serviços e a remuneração formalizada se referia à empresa Globo Central de Usinagem Ltda.

Uma vez que os trabalhadores que constam das folhas de pagamento da Globo Equipamentos (empresa optante do Simples), na realidade, prestam serviços para a autuada, são devidas as contribuições patronais ora lançadas.

Não há que se falar que não foram caracterizados os vínculos empregatícios. A fiscalização considerou como segurados empregados e contribuintes individuais os reconhecidamente como tal na folha de pagamento da empresa Globo Equipamentos.

Os argumentos apresentados pela impugnante, contrapondo-se aos elementos fáticos verificados pela fiscalização, não são suficientes para afastar o trabalho fiscal.

Importante esclarecer que a Administração deve ater-se aos enunciados da legislação que norteiam as obrigações do contribuinte perante a Seguridade Social. Acrescente-se que, nos termos do art. 123 do CTN, as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário quanto à caracterização dos segurados empregados e contribuintes individuais como prestadores de serviços da autuada.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini.