



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.003099/2008-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.744 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2021
Recorrente CERAMICA LANZI LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS. SÚMULA CARF N 2.

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PLR. REQUISITOS DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Os pagamentos de valores a título de PLR pressupõe prévia fixação de critérios e condições estabelecidos na Lei n. 10.101/2000.

A ausência de prévia pactuação de programas de metas, resultados e prazos, entre a empresa e seus empregados, caracteriza não observância à Lei n 10.101/2000 e atrai a incidência de contribuições sociais previdenciárias em face dos pagamentos a título de PLR.

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA SOBRE O FATURAMENTO DE SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COM REPERCUSSÃO GERAL. RICARF. OBRIGATORIEDADE DE REPRODUÇÃO.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, declarou, em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do inciso IV, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99 (RE nº 595838/SP, Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 23 de abril de 2014).

O § 2º do art. 62 do RICARF estabelece que as decisões de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ na sistemática dos arts. 543B e 543C do CPC revogado, ou dos arts. 1.036 a 1.041 do Código processual vigente, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

VERBAS ESPONTÂNEAS. NATUREZA SALARIAL.

As verbas espontâneas pagas por ocasião da demissão ou da aposentadoria do empregado pressupõe a contraprestação pelo trabalho, portanto tem natureza salarial, ausente a comprovação de que enquadrar-se-ia em uma das exceções legais.

DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, doutrina jurídica e a jurisprudência pátria não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados e entendimentos não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades e ilegalidades, e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para excluir do lançamento os valores de contribuição incidente sobre o faturamento de serviços prestados por cooperativa de trabalho e determinar aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%.

(documento assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (Presidente Substituto em Exercício), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antônio de Queiroz, Sonia de Queiroz Accioly e Diogo Cristian Denny (Suplente Convocado). Ausente o Conselheiro Ronnie Soares Anderson, substituído pelo Conselheiro Diogo Cristian Denny (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 564 e ss) interposto contra R. Acórdão proferido pela 8ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (fls. 550 e ss) que manteve parcialmente o lançamento pelo Auto de Infração de obrigação principal, no montante de R\$ 2.210.105,45 (valor consolidado em 09/09/2008), incluindo a contribuição devida pela empresa (empresa e SAT), incidente e sobre

a) Remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados (folha de pagamento empregado FP1) e contribuintes individuais (Folha de pagamento *Pro-Labore* FP2, constantes em folhas de pagamento e recibos de pagamento de autônomos (Folha de pagamento autônomos FP3) no valor de R\$ 1.468.851,75;

b) Os valores pagos à Unimed — Baixa Mogiana Cooperativa de Trabalho Médico no valor de R\$ 17.826,72;

c) Valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa, em desconformidade com a Lei nº 10.101 /00 - no valor de R\$ 148.936,29;

d) Verbas rescisórias pagas aos segurados empregados em-decorrência de Convenção Coletiva de Trabalho no valor de R\$ 7.082,44;

e) Verbas salariais indiretas, decorrentes do pagamento de aluguel de um apartamento para o empregado Edson Roberto Viana, bem como a anuidade do CRC de Adão Nogueira no valor de R\$ 5.404,32.

Segundo o Acórdão:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, em relação ao contribuinte acima identificado, no montante de R\$ 2.210.105,45 (valor consolidado em 09/09/2008), incluindo a contribuição devida pela empresa (empresa e SAT), incidente sobre:

a) Remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados e contribuintes individuais, constantes em folhas de pagamento e recibos de pagamento de autônomos;

b) Os valores pagos à Unimed — Baixa Mogiana Cooperativa de Trabalho Médico;

c) Valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa, em desconformidade com a Lei nº 10.101 /00;

d) verbas rescisórias pagas aos segurados empregados em-decorrência de Convenção Coletiva de Trabalho;

e) verbas salariais indiretas, decorrentes do pagamento de aluguel de um apartamento para o empregado Edson Roberto Viana, bem como a anuidade do CRC de Adão Nogueira.

Por não concordar com os termos da autuação a empresa, por seu procurador constituído, apresentou defesa tempestiva alegando, em síntese, a decadência dos fatos geradores que ocorreram antes de 10/09/2003, tendo em vista a aplicação do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

Aduz a nulidade da autuação devido à ausência de documentos aptos a comprovar a efetiva ocorrência dos fatos geradores descritos pela autoridade fiscal.

Alega a ilegitimidade da contribuição instituída pela Lei nº 9.876/99, incidente sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho, por ter criado nova fonte de custeio da Seguridade Social por lei ordinária, em ofensa à Constituição Federal (artigo 154, I).

Argumenta que o artigo 195, I da Constituição Federal permitiu a incidência de contribuição previdenciária sobre os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; que essa ampliação não serve para fundamentar a contribuição incidente sobre os serviços prestados por cooperativa de trabalho, que possui natureza de pessoa jurídica.

Além disso, afirma a existência de valores lançados que já foram recolhidos pela impugnante, mencionando as guias recolhidas nas competências 07 e 08/2007.

Aduz a ilegalidade na cobrança da contribuição da alíquota de 3% destinada ao SAT, devido à omissão da Lei nº 8.212/91 quanto à definição dos riscos de acidente de trabalho. Entende que a atribuição ao Poder Executivo para definir a atividade preponderante e estabelecer os riscos correlatos viola o princípio da estrita legalidade (artigo 150, I da Constituição Federal). Transcreve jurisprudência sobre o assunto. Requer a exclusão da cobrança do SAT da presente autuação, ou a sua redução ao mínimo legal de 1 %.

Aduz, ainda, a ilegalidade da inclusão das verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa, das verbas indenizatórias e da ajuda de custo na base de cálculo da contribuição previdenciária. Que a impugnante somente é obrigada a reter a recolher as contribuições incidentes sobre a remuneração de seus empregados, e não sobre outras verbas pagas a título indenizatório.

Quanto à participação nos lucros e resultados da empresa, argumenta que por previsão constitucional, trata-se de verba desvinculada da remuneração. Que a contribuição previdenciária, na qualidade de tributo, encontra-se sujeita ao princípio da legalidade previsto no artigo 150, I da Constituição Federal, não cabendo ao Auditor Fiscal nenhum arbítrio para decidir o que é ou não base de cálculo. Afirma inexistir na Constituição Federal qualquer requisito ou exigência de metas ou mecanismos de aferição para que a PLR seja afastada da contribuição previdenciária. Transcreve jurisprudência.

Da mesma forma, entende não incidir contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de indenização por aposentadoria e aviso prévio aos empregados, por se tratarem de verbas indenizatórias. Menciona que o conceito de remuneração trazido ao direito previdenciário é aquele esculpido no artigo 457 da CLT e que somente sobre o salário pode incidir a contribuição social devida à RFB. Que tais parcelas têm por objetivo recompor o patrimônio do trabalhador, não caracterizando remuneração.

Que as verbas pagas a título de ajuda de custo, como o pagamento de aluguel e da anuidade do CRC não poderiam ser objeto de tributação. Que tais verbas visam repor ao empregado as quantias despendidas por este no exercício de sua profissão, afastando a sua natureza remuneratória. Transcreve jurisprudência.

Que a cobrança da multa ora lançada possui caráter confiscatório. Além disso, insurge-se contra o tratamento diferenciado entre as contribuições, já que para a COFINS, aplica-se a multa estabelecida no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso, limitada a 20%.

Em relação aos juros, afirma que a utilização da SELIC, com índices definidos exclusivamente pelo Poder Executivo, afronta o princípio da legalidade, devendo prevalecer a incidência dos juros de 1 % estabelecidos no artigo 161, § 1º do Código Tributário Nacional.

Requer, finalmente, a procedência dos argumentos expostos na impugnação.

Protesta pela juntada de novos documentos e declarações, bem como a produção de outras provas, como perícias, ofícios, declarações, constatações e diligências, em atendimento ao princípio da verdade material.

O R. Acórdão foi proferido com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

DECADÊNCIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, existindo antecipação do pagamento, ainda que parcial, a decadência opera-se com o transcurso do prazo, de

cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, mediante aplicação do artigo.150; §4º do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. ARGUIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

CONTRATAÇÃO DE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A NOTA FISCAL OU FATURA.

É devida, pela empresa contratante, a contribuição de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

SAT. LEGALIDADE.

É válida a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, para o financiamento do benefício previsto nos artigos 57 e 58 da Lei 8.213/91 e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, nos termos da Lei nº 8.212/91 e do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99

SALARIO DE CONTRIBUIÇÃO. VERBAS INTEGRANTES.

Integra o salário de contribuição as verbas pagas pela empresa aos empregados em decorrência de Convenção Coletiva, a título de participação nos resultados da empresa em desconformidade com a Lei nº 10.101/00, assim como as verbas pagas a título de indenização por aposentadoria e aviso prévio além daquele assegurado em lei

TAXA DE JUROS. APLICAÇÃO DA SELIC.

É válida a taxa de juros cobrada pela SELIC por ser amparada pelo artigo 34 da lei nº 8.212/91.

MULTA DE MORA. CONFISCO NÃO CONFIGURADO.

Não caracteriza confisco a multa de mora aplicada em consonância com a legislação previdenciária.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Extrai-se do R. Acórdão (fls. 554 e 560) recorrido que:

A presente autuação foi lavrada em 09/09/2008, cientificada ao contribuinte em 10/09/2008, abrangendo o descumprimento de obrigação principal referente ao período de 01/2003 a 12/2007.

Considerado o prazo de cinco anos para a constituição do crédito previdenciário, contados a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, vislumbra-se a decadência dos valores lançados no período de 01/2003 a 08/2003.

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, voto pela procedência em parte da autuação, excluindo os valores lançados no período de 01 a 08/2003, pois atingidos pela decadência.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 06/11/2009, (fls. 562), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 04/12/2009 (fls. 564 e ss), insurgindo-se, contra o R. Acórdão ao enfoque que:

1 – o auto de infração é nulo por falta de comprovação dos valores apontados como devidos Segundo alega a defesa: “*Da leitura da auto de infração e dos documentos que o instruem não se vê uma só prova documental de que os fatos geradores em concreto da contribuição previdenciária tenha efetivamente ocorrido. Há apenas planilhas elaboradas pelo*

Auditor Fiscal, mas nada há de concreto comprovando a ocorrência do fato gerador das contribuições. Disso se conclui que o lançamento é nulo de pleno direito, por transbordar qualquer espécie de presunção de liquidez e certeza que poderia eventualmente gozar, eis que de fato não se tomou por base nenhum documento da Recorrente capaz de transmitir a realidade da contabilidade da empresa”.

2 – o Colegiado de Piso não examinou as alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade, motivo pelo qual pleiteia o exame pelo Colegiado de 2ª Instância;

3 – são ilegítimas as contribuições incidentes sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho, por inconstitucionais

4 – é inconstitucional a cobrança do SAT. Ressalta ofensa à estrita legalidade. Assinala que: *por violação do princípio da legalidade tributária, não pode prosperar a cobrança da verba destinada ao Seguro de Acidentes de Trabalho — SAT, que deve ser excluída do montante apontado como devido ou, quando muito, seja reduzido o percentual cobrado a tal título ao mínimo legal, de 1% (um por cento), reduzindo-se, por consequência, o montante devido ao SAT, o que se requer através do provimento do presente recurso*

5 – é ilegal/inconstitucional a inclusão do PLR, e ilegal a inserção de verbas indenizatórias e ajuda de custo na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Assinala que: *parte do lançamento se refere à contribuição patronal que deixou de ser recolhida pela Recorrente, posto que, na visão do fiscal, também os valores pagos aos empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, assim como as verbas indenizatórias e outros montantes que se referiam apenas a ajuda de custo, seriam base de cálculo para a incidência da contribuição previdenciária. Esse entendimento acabou por penalizar gravemente a Recorrente, na medida em que, estando convicta de que tais verbas não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciária, deixou de computá-las na GFIP, inclusive depois de iniciada a Fiscalização. Isso acarretou não só o lançamento do crédito, mas também a multa em dobro por falta de confissão em GFIP e, ainda, multas formais por apresentação de GFIP com informações a menor e também pela falta de retenção dos 7.65% dos empregados supostamente incidentes sobre tais quantias.*

Ressalta ser absurdo o argumento da r decisão recorrida de que o programa de participação dos lucros da Recorrente seria base de cálculo da contribuição previdenciária e teria que ser declarado em GFIP exclusivamente porque deixou de apresentar os mecanismos de aferição das metas ou resultados, já que estes não foram definidos no acordo (...)OU SEJA, A ORDEM EXPRESSADA CONSTITUIÇÃO É DE QUE BASTA SER PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS, INDEPENDENTEMENTE DE PORMENORES E/OU CARACTERÍSTICAS DO PROGRAMA QUE A INSTITUIU, QUE ESSE VALOR PAGO AOS TRABALHADORES NÃO SE SUJEITARÁ À INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E, POR TAL FATO, NÃO DEVERÁ SER DECLARADA EM GFIP COMO BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO, O QUE AFASTA A APLICAÇÃO DE PENALIDADE.

6 – não há incidência tributária sobre as verbas indenizatórias. Salienta que : *Com relação às verbas indenizatórias, tais como aquela paga a título de aposentadoria ou de aviso-prévio, cabe dizer que tem por origem e objetivo recompor o patrimônio do trabalhador, não caracterizando "remuneração". Visa apenas indenizar em pecúnia o empregado por algo que fazia parte do leque de direitos e que deixou de ser exercido. É justamente o caso da aposentadoria e do aviso prévio indenizado oriundo da extinção do contrato de trabalho. Ambos visam apenas recompor o patrimônio do trabalhador , não remunerá-lo. E o fato de que tais*

verbas têm origem em acordo coletivo não descaracteriza a sua natureza jurídica, como entendeu a r. decisão recorrida. Ambos continuam tendo por objetivo recompor o patrimônio lesado do trabalhador pelo encerramento do contrato de trabalho, não importando, para fins de incidência da contribuição previdenciária, se essa indenização tem origem em lei, em acordo coletivo ou mesmo em acordo individual! O que interessa é a natureza do pagamento: sendo indenização, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária e não merece constar da declaração da Recorrente. (...) Desse modo, diante de todas as considerações acima aduzidas, a Recorrente requer seja julgada procedente a presente defesa administrativa, para o fim de anular o Auto de Infração, uma vez que as contribuições foram lançadas mediante a utilização de ilegal base de cálculo, qual seja, a participação nos lucros e resultados, as verbas indenizatórias a título de aposentadoria e aviso prévio, e ainda sobre ajudas de custo ressarcidas esporadicamente a alguns empregados, ou então, ao menos, que sejam tais valores excluídos da base de cálculo adotada, por não se afeiçoarem ao conceito de "remuneração", em atenção à competência tributária constitucional

7 – a multa é inconstitucional, por ser confiscatória, e que faz jus a aplicação da retroatividade benigna, na forma da Lei 11.941/2009. Sustenta que o R. Acórdão recorrido não examinou alegação de ilegalidade da multa e pede a apreciação do CARF.

8 - a utilização da taxa SELIC é ilegal.

De todo o exposto, a Recorrente requer seja dado provimento ao presente recurso administrativo, reformando-se a r. decisão recorrida, para o fim de que seja anulado integralmente o auto de infração nº 37.152.2722 diante da sua evidente nulidade e iliquidez, uma vez que i) há falta de fundamentação probatória apta a demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos geradores das contribuições cobradas; ii) houve a ilegal inclusão na base de cálculo de verbas que não possuem caráter remuneratório, como a PLR, as indenizações por aposentadoria e aviso prévio, e as ajudas de custo.

Ou então, caso assim não entendam V.Sas., que seja então julgado improcedente o auto de infração, para o fim de que: iv) seja afastada a contribuição previdenciária incidente sobre o pagamento feito a cooperativas, por ser manifestamente ilegítima; v) seja afastada a contribuição ao SAT, dada a nulidade do seu método de cálculo, ou então, que seja a mesma reduzida à alíquota mínima de 1%; vi) sejam afastados os créditos tributários incidentes sobre as verbas que não integram a base de cálculo de contribuições previdenciárias, por não configurarem "remuneração" por trabalho e/ou serviço prestado, como a PLR, as indenizações por acordo coletivo e as ajudas de custo, objeto dos levantamentos "IND" [verbas indenizatórias no valor de R\$ 7.082,44], "PLR" [participação nos lucros e resultados no valor de R\$ 148.936,29] e "VSI" [verba salarial indireta no valor de R\$ 5.404,32] do lançamento; vii) sejam excluídos dos percentuais discriminados no lançamento a título de penalidades tributárias ou, subsidiariamente, seja reduzida a multa para 20%, nos termos do art. 35, da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 11.941/09 c/c art. 106, II, "a", do CTN, ao menos para as verbas declaradas em GFIP; e por fim, viii) seja afastada a incidência da taxa SELIC, para que prevaleçam os juros moratórios previstos no artigo 161, §1º do Código Tributário Nacional, na ordem de 1% ao mês, por ser 1 medida de JUSTIÇA!

Esse, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço, parcialmente, do recurso e passo ao seu exame.

É preciso ressaltar a vedação a órgão administrativo para declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz.

Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido:

Súmula CARF Nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Também ressalto que este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento. Nesse sentido, art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

Não obstante, considerando entendimento dessa Turma de Julgamento e ressaltado meu posicionamento relativo ao não conhecimento a respeito da matéria relativa a ilegalidade da aplicação da taxa SELIC, passo a examinar essa alegação,

Relativamente à aplicação das SELIC sobre débitos tributários, é preciso esclarecer que a questão encontra-se pacificada no âmbito deste Conselho, tendo sido inclusive editadas a respeito dos temas as Súmulas abaixo reproduzidas:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

No que toca à alegação relativa à ilegalidade/inconstitucionalidade da inclusão do PLR, e ilegalidade da inserção de verbas indenizatórias e ajuda de custo na base de cálculo das contribuições previdenciárias, observa-se que a tese inserta no recurso diz respeito a aspectos relativos a autuação e multa estranhas a presente lide administrativa.

Veja-se trecho do recurso em que se observa que a ilegalidade apontada decorre do fato de que a autuação: *acabou por penalizar gravemente a Recorrente, na medida em que, estando convicta de que tais verbas não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, deixou de computá-las na GFIP, inclusive depois de iniciada a Fiscalização.* Assim seria ilegal.

Ora, não se trata de ilegalidade propriamente dita, mas de abordagem de mérito, que será examinada oportunamente, ressaltando-se que questões afetas a outras autuações, como

a relativa ao lançamento por CFL 68, não serão examinadas no momento, por serem estranhas a presente lide administrativa.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de PLR, é preciso aplicar a Súmula CARF nº 2, ressaltando que a temática PLR será examinada no contexto meritório da autuação.

Sendo assim, não se conhece das alegações recursais dos itens 2; 4, 5 e 7, e afasta-se a alegação recursal do item 8, relatadas nesse voto, na parte do Relatório que descreve as alegações trazidas com o Recurso.

Por fim, é preciso delimitar a lide recursal.

Observa-se que o Recorrente não traz insurgências específicas em face do crédito constituído com base:

1 - nas folhas de pagamento de remunerações aos segurados empregados e valores pagos ou creditados a Contribuintes Individuais: prestadores de serviços autônomos e retirada Pró-labore dos sócios, sem o recolhimento das contribuições previdenciárias, apurado no montante de R\$ 1.468.851,75 (um milhão, quatrocentos e sessenta oito mil, oitocentos e cinquenta um reais e setenta cinco centavos), descrito no auto de infração e relatório fiscal;

2 – nas remunerações recebidas pelos empregados Edson Roberto Viana e Adão Nogueira, sob a forma de Salário Utilidade, descrito a fls. 80/81, no montante de R\$ 5.404,32 (cinco mil, quatrocentos e quatro reais e trinta dois centavos).

Relativamente ao item 2 acima, a insurgência é genérica, e referida tão-somente no pedido do recurso, com indicação de pedido de revisão do crédito lançado em face do levantamento VSI (verba salarial indireta - decorrente do pagamento de aluguel de um apartamento para o empregado Edson Roberto Viana, bem como a anuidade do CRC de Adão Nogueira).

Nada mais foi inserido no recurso, a título de inconformismo em face desse levantamento. Nesse sentido, não cabe examinar as questões não trazidas no recurso.

Dessa forma, o mérito restará adstrito ao inconformismo relativo à constituição de crédito tributário decorrente da cooperativa de trabalho; do pagamento de PLR, e da incidência tributária sobre as verbas indenizatórias por aposentadoria e aviso prévio, além da retroatividade benigna com aplicação da Lei 11.941/2009.

Das nulidades

O Recorrente alega vício na autuação decorrente de falta de comprovação dos valores apurados como devidos.

Em que pese o R. Acórdão recorrido tenha deixado de abordar diretamente a temática, observa-se que, na medida em examinou a ocorrência do fato gerador, indiretamente afastou a alegação apresentada, também, em sede de impugnação.

O Relato Fiscal, acostado a fls. 66 e ss, descreve pormenorizadamente a regra matriz de incidência tributária.

Vejamos trecho do Relato Fiscal:

1.2. O sujeito passivo identificado em epígrafe que tem como atividade a fabricação de pisos e azulejos, está sendo notificado através do presente Auto de Infração - AI, a recolher à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB débito no montante de R\$

2.210.105,45 (Dois milhões, duzentos e dez mil, cento e cinco reais e quarenta cinco centavos) consolidado em 09/09/2008, referente às contribuições sociais previstas nos incisos I, II, III e IV do art. 22 da Lei n.º 8.212 de 24/07/1991.

(...)

1.5. O presente relatório foi subdividido em tópicos, referindo-se cada um deles a uma espécie de levantamento, aos quais foram atribuídos códigos distintos: **a) Folha de Pagamento; b) Cooperativa de Trabalho. c) PLR - Participação em Lucros ou Resultados; d) Verbas Indenizatórias; e) Verbas Salariais Indiretas**, com o objetivo de proporcionar ao contribuinte a clara identificação da natureza dos débitos, elementos examinados, alíquotas aplicadas e fundamentos legais.

(...)

II - DA FOLHA DE PAGAMENTO

2.1 Ao analisar a documentação apresentada pela empresa, foi constatado através das folhas de pagamento de remunerações aos segurados empregados e valores pagos ou creditados a Contribuintes Individuais: prestadores de serviços autônomos e retirada Pró-labore dos sócios, sem o recolhimento das contribuições previdenciárias.

2.2. Refere-se este débito as contribuições previdenciárias parte da empresa incidente sobre o as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais.

2.3. Cumpre informar que o contribuinte declarou após o início da ação fiscal em GFIP - Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações a Previdência, todas as contribuições previdenciárias do período, beneficiando-se da redução de multa de mora de que trata o § 4º do artigo 35, da lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.876/99.

2.4. Serviram de base para o levantamento os valores declarados nas folhas de pagamento, Recibos de pagamento a autônomo - RPA, Livros Diários nº 41 a 50 do período de 01/2003 a 12/2007, Guias da Previdência Social - GPS, Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações a Previdência - GFIP e arquivos em meio digital da folha de pagamento.

III - DA COOPERATIVA DE TRABALHO

3.1. Cooperativa de Trabalho, espécie de cooperativa, também denominada cooperativa de mão-de-obra, é a sociedade formada por operários, artífices, ou pessoas da mesma profissão ou ofício ou de vários ofícios de uma mesma classe, que, na qualidade de associados, prestam serviços a terceiros por seu intermédio.

3.2. No decorrer da auditoria-fiscal realizada no sujeito passivo, foram constatados serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho que se enquadram na definição supracitada, e identificadas a seguir.

3.3. Refere-se este débito as contribuições previdenciárias parte da empresa incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativo a serviços que lhe tenha sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho.

(...)

3.6. A apuração da Base de Cálculo sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, foi apurada de acordo com a legislação vigente, conforme disposto no inciso III, do art. 201, combinado com o § 8º do Art. 219, ambos do Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999.

(...)

3.6.1. Para a determinação da Base de Cálculo a ser adotada na Cooperativa de Trabalho UNIMED-BAIXA MOGIANA, aplicou-se o índice de 30% (trinta por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme disposto na alínea "a" do Inciso I do Art. 291. da IN SRP Nº 03, de 14 de julho de 2005.

IV - PLR - PARTICIPAÇÃO EM LUCROS OU RESULTADOS.

4.1. A lei 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regulamentar a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, nos termos do art. 7º, Inciso XI, da constituição federal, teve como objetivo principal proporcionar a empresa um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivar à produtividade, utilizando para isso um programa de metas ou resultados adotado pela mesma.

(...)

4.3. O programa de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa foi adotado a partir do ano de 2001, o qual não definiu o critério para avaliação da participação dos empregados se sobre LUCROS ou RESULTADOS, também não definido as metas, resultados e prazos. Ao analisá-lo foram constatado diversos pontos deficientes em relação à legislação que trata sobre o assunto, conforme descritos a seguir:

4.3.1. Os instrumentos acordados referentes à PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E/OU RESULTADOS dos anos de 2003 a 2007 apenas estipulou um valor fixo a ser pago a cada empregado. Se considerarmos que o alicerce de um programa de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas é o estabelecimento das metas ou resultados a serem alcançados em conjunto pela empresa e pelos trabalhadores durante o ano.

4.3.2. Da análise das CONVENÇÕES COLETIVAS DE TRABALHO que estabeleceu a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados adotados pela empresa, a fiscalização constatou que a mesma deixou de estabelecer, de forma clara e objetiva, as metas ou resultados a serem alcançados.

(...)

4.3.4. Além da necessidade de se estabelecer, de forma clara e objetiva, as metas ou resultados a serem alcançados, a empresa deverá também apresentar a forma e os mecanismos de aferição dos mesmos. Ao analisar os instrumentos acordados, foi constatado que a empresa deixou de apresentar os mecanismos de aferição das metas ou resultados já que estes não foram definidos no acordo.

(...)

4.5 Considerando o disposto na alínea "j" do § 9º do Art. 28, da lei nº 8.212 de 24/07/1991, e o inciso X do § 9º do art. 214, combinado com § 10 do art. 214, ambos do decreto 3.048, de 06 de maio de 1999, a fiscalização efetuou o lançamento da contribuição social a cargo da empresa incidente sobre as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de Participação nos Lucros ou Resultados da empresa - PLR em desacordo com a lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, aos segurados empregados que lhe prestaram serviços.

4.6. Ao analisar as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e de Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, foi constatado que a empresa deixou de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, no período de 01/2003 a 12/2007, os valores pagos aos empregados referentes à Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, portanto não beneficiando-se da redução de multa de mora de que trata o § 4º do artigo 35, da lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.876/99.

(...)

4.9. A Base de Cálculo foi apurada sobre os valores das remunerações pagas, devidas ou creditadas a título de Participação nos Lucros ou Resultados da empresa - PLR em desacordo com a lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, aos segurados empregados que lhe prestaram serviços, nas folhas de pagamento entregues à fiscalização, que encontram-se relacionados no anexo denominado RL - Relatório de Lançamentos levantamento PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS, que faz parte integrante deste lançamento.

(...)

V - VERBAS INDENIZATÓRIAS

5.1. No decorrer da auditoria-fiscal realizada no sujeito passivo e com base nas folhas de pagamento e rescisões de contrato de trabalho apresentados pela empresa, constatou-se o pagamento aos segurados empregados de parcelas integrantes do salário-de-contribuição (Verbas Indenizatórias), sem o recolhimento das contribuições previdenciárias.

DO LANÇAMENTO

5.2. Na ação fiscal desenvolvida junto à empresa acima identificada, foram apuradas remunerações pagas pela empresa a seus empregados e caracterizada pela fiscalização como verbas salariais indiretas; tornando-se esses pagamentos integrantes do salário-de-contribuição dos funcionários para fins previdenciários, de conformidade com o que define o artigo 214, do Decreto 3.048 de 06 de maio de 1999, assim transcrito:

(...)

5.3. Cumpre informar que o contribuinte não declarou em GFIP todas as contribuições previdenciárias do período, não beneficiando-se da redução de multa de mora de que trata o § 4º do artigo 35, da lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.876/99.

(...)

5.4.2. Ao analisar os Acordos Coletivo de Trabalho e Convenções Coletiva de Trabalho celebrado entre o Sindicato das Indústrias de Cerâmica e o Sindicatos dos Trabalhadores na Indústrias de Cerâmica, foram identificados a previsão de pagamento das seguintes indenizações:

"Cláusula 15: INDENIZAÇÃO POR APOSENTADORIA

(...)

Cláusula 19: AVISO PRÉVIO

(...)

5.4.3. Nas folhas de pagamento apresentadas pela empresa, foi constatado o pagamento da referida indenização sobre a rubrica 0055 - Indenização Acordo Coletivo sem integrar o salário-de-contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária.

(...)

5.4.5. Portanto verifica-se que as verbas pagas pela empresa a título de INDENIZAÇÃO ACORDO COLETIVO não se encontram relacionadas no parágrafo 9º do artigo 214 do Decreto 3.048/99.

5.4.6. Desta forma, tornou-se pacífico que as quantias recebidas a título de INDENIZAÇÃO ACORDO COLETIVO somente não sofreriam a incidência de contribuições previdenciárias, no caso de existência de lei desvinculando-os expressamente do salário para todos os fins e efeitos.

5.4.7. Os Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho, ainda que expressamente desvinculem as referidas indenizações do salário, não têm força de lei para impor a não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais parcelas.

(...)

5.5. Para apuração das bases de cálculo foram utilizados os valores declarados pelo contribuinte nas Folhas de pagamento e Rescisões Contratuais, que encontram-se relacionados no anexo denominado RL - . Relatório de Lançamentos levantamento: IND - Verba Indenizatória , que faz parte integrante deste Auto de Infração.

VI - VERBAS SALARIAIS INDIRETA

6.1 Ao analisar a documentação apresentada pela empresa, foi constatado através da Contabilidade (Livros Diário nº 41 a 50 do período de 01/2003 a 12/2007) nas contas de despesas 4.1.02.02.0009-6 Aluguel pagamento de aluguel de um apartamento a imobiliária ARTIGIANI para o empregado Edson Roberto Viana e na conta

4.2.03.01.0015-7 Associação de Classe anuidades ao CRC - Conselho Regional de Contabilidade de SP do empregado Adão Nogueira, sem integralizar o salário-de-contribuição.

6.1.1 Nos formulários de despesa de contabilização, consta à descrição dos pagamentos e os seus beneficiários.

DO LANÇAMENTO

6.2. Refere-se este débito as contribuições previdenciárias parte da empresa incidente sobre as remunerações recebidas sob a forma de Salário Utilidade e passando a integralizar o salário-de-contribuição, de conformidade com o que dispõe o inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/91, transcrito a seguir:

(...)

6.3. Cumpre informar que o contribuinte não declarou em GFIP - Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações a Previdência, todas as contribuições previdenciárias do período, não beneficiando-se da redução de multa de mora de que trata o § 4º do artigo 35, da lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.876/99.

(...)

6.5. Para apuração das bases de cálculo foram utilizados os valores escriturados nos Livros Diário nº 41 a 50, que encontram-se relacionadas no anexo: RL - Relatório de Lançamentos levantamento: VSI – Verba Salarial Indireta, que faz parte integrante deste Auto-de-Infração.

Anexo ao Auto de Infração, a D. Autoridade Lançadora acostou:

1 - relatório que fornece ao sujeito passivo orientações, entre outros assuntos de seu interesse, sobre as providências para regularização de sua situação perante a Previdência Social, por meio de recolhimento, parcelamento ou apresentação de defesa ou recurso, quando for o caso - IPC;

2 - relatório que discrimina, por estabelecimento, levantamento, competência e item de cobrança, os valores originários das contribuições devidas pelo sujeito passivo, as alíquotas utilizadas, os valores já recolhidos, anteriormente confessados ou objeto de notificação, as deduções legalmente permitidas e as diferenças existentes – DAD;

3 - relatório que discrimina sinteticamente, por estabelecimento, competência e levantamento, as contribuições objeto da apuração, atualização monetária, multa e juros - DSD;

4 - relatório que relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo, com observações, quando necessárias, sobre natureza ou fonte documental - RL;

5 - relatório que relaciona, por estabelecimento e por competência, as parcelas que foram deduzidas das contribuições apuradas, constituídas por recolhimentos, valores espontaneamente confessados pelo sujeito passivo e, quando for caso, por valores que tenham sido objeto de notificação anteriores - RDA;

6 - relatório que demonstra os seguintes documentos apresentados pelo contribuinte ou apurados em ação fiscal foram apropriados pela fiscalização: GRPS, GPS, NFLD e LDC - RADA;

7 - relatório que informa ao contribuinte os dispositivos legais que fundamentam o lançamento efetuado, de acordo com a legislação vigente à época de ocorrência dos fatos geradores – FLD, dentre outros documentos;

A robusta peça de defesa, e o recurso apresentado, noticiam o pleno conhecimento dos fatos elencados como infração tributária.

A autuação decorreu da análise da documentação apresentada pelo Recorrente no decorrer da auditoria-fiscal, ocasião em que foi constatada contribuição devida pela empresa (empresa e SAT), incidente e sobre:

a) Remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados e contribuintes individuais, constantes em folhas de pagamento e recibos de pagamento de autônomos;

b) Os valores pagos à Unimed — Baixa Mogiana Cooperativa de Trabalho Médico;

c) Valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa, em desconformidade com a Lei nº 10.101 /00;

d) Verbas rescisórias pagas aos segurados empregados em-decorrência de Convenção Coletiva de Trabalho;

e) Verbas salariais indiretas, decorrentes do pagamento de aluguel de um apartamento para o empregado Edson Roberto Viana, bem como a anuidade do CRC de Adão Nogueira.

Serviram de base para o levantamento: os valores declarados nas folhas de pagamento, Recibos de pagamento a autônomo - RPA, Livros Diários do período de 01/2003 a 12/2007, Guias da Previdência Social - GPS, Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações a Previdência - GFIP e arquivos em meio digital da folha de pagamento.

Sendo assim, não se observa a falta de comprovação dos valores apurados ou a ausência de prova documental da ocorrência dos fatos geradores da contribuição previdenciária.

Não constatada preterição ao direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal do Recorrente e tendo o lançamento sido lavrado por autoridade competente, além da ausência de mínimo prejuízo demonstrado, viga mestre das situações ensejadoras de nulidade, não se verifica nos autos possibilidade capaz de nulificar o lançamento, respeitado que fora o art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Não há, pois, aqui, nulidade a ser declarada/decretada, restando afastada a alegação do item 1 do relatório desse voto, na parte atinente à descrição das razões de recurso.

Do Mérito

Considerando o já exposto, crédito tributário objeto de exame no presente recurso diz respeito a autuação em face da cooperativa de trabalho UNIMED – BAIXA MOGIANA, no valor de R\$ 17.826,72; ao lançamento apurado por conta do pagamento de PLR, no montante de R\$ 148.936,29; a incidência tributária sobre as verbas indenizatórias por aposentadoria e aviso prévio com débito apurado em R\$ 7.082,4, além da retroatividade benigna com aplicação da Lei 11.941/2009.

1 – COOPERATIVA DE TRABALHO

O Recorrente insurge-se quanto ao lançamento referente à contribuição de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços por parte da empresa contratante de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho, com base no art. 22, IV, da Lei 8.212/91.

Relativamente ao tema, o STF declarou a inconstitucionalidade da contribuição incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho (Recurso Extraordinário nº 595.838/SP), prevista no art. 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com repercussão geral reconhecida.

Declarou-se a inconstitucionalidade do inciso IV do artigo 22 da Lei 8.212/1991 incluído pela Lei 9.876/1999 que alterou a sujeição passiva da obrigação tributária relativa à contribuição previdenciária devida sobre a remuneração dos serviços prestados pelos cooperados, que antes era das cooperativas, para as pessoas jurídicas tomadoras dos serviços.

Foi editada a Resolução Senado Federal nº 10/2016, que suspendeu a execução do dispositivo inconstitucional.

O § 2º do art. 62 do RICARF estabelece que as decisões de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ na sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC revogado, ou dos arts. 1.036 a 1.041 do Código vigente deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CAREF.

A autuação considerou exatamente essa situação, como se observa do relato fiscal (fls. 69 - no decorrer da auditoria-fiscal realizada no sujeito passivo, foram constatados serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho) e do anexo FLD (227.01 - Competências: 12/2006, 02/2007 a 08/2007, 10/2007 a 12/2007 Lei n. 8.212 de 24.07.91, art. 22, IV (com a redação dada pela Lei n. 9.876 de 26.11.99); Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art.201, 111 (na redação dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99).

Dessa forma, devem ser excluídos da presente exigência tributária os valores oriundos do recolhimento de contribuição previdenciária sobre o faturamento de serviços prestados por cooperativa de trabalho.

2 – PLR

A Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como:

- a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes;
- b) existência de convenção ou acordo coletivo;
- c) dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos, das regras adjetivas e os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claro as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba.

A ausência de clareza no regramento conduz à conclusão do R. Acórdão Recorrido, no sentido do descumprimento da Lei 10.101/2000, que não fora afastado pelo Recorrente.

Vejamos a análise do Colegiado de 1ª Instância (fls. 155 e ss):

Na impugnação apresentada, insurge-se, a autuada, contra a incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa, afirmando que esse pagamento foi efetuado em conformidade com o disposto no artigo 7% XI da Constituição Federal.

Vislumbra-se que a própria Constituição Federal, ao desvincular da remuneração a parcela paga ao empregado a título de participação no resultado da empresa, determinou sua regulamentação por lei.

Assim, foi editada a Lei nº 10.101/00, regulando a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e de incentivo à produtividade, traçando, ainda, as diretrizes para a sua negociação, conforme esclarece seu artigo 1º in verbis

(...)

De acordo com os fatos relatados pela fiscalização e constantes nos documentos anexados aos autos, os valores pagos pela empresa aos empregados a título de participação nos lucros encontram-se pré-fixados em convenções coletivas, independente do alcance de metas ou resultados por parte dos segurados; o pagamento não se vincula, portanto, com os lucros ou resultados da empresa, não guardando correspondência com a disposição do artigo 7% XI da Constituição Federal

(...)

Não basta, portanto, a existência de Acordo ou Convenção Coletiva disciplinando a distribuição de lucros, mormente quando tais instrumentos de negociação limitam-se a afirmar, singelamente, que "considerando que as empresas da categoria econômica da Indústria da Cerâmica para Construção e Refratários (..) alcançaram e atingiram no ano de xxxx os seus programas de metas e resultados ", como aqueles trazidos aos autos pela impugnante.

Nos termos do artigo 2º supra transcrito, é indispensável que o instrumento de negociação coletiva traga em seu bojo "mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado". No caso em tela, não se vislumbra a existência de parâmetros para cálculo da participação ou de metas ou índices a serem atingidos, mas tão somente valores fixos a serem pagos de acordo com a categoria profissional do segurado.

Considerando a disposição constante na alínea "j" do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, não é incluída no conceito de salário de contribuição a participação nos lucros e resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, qual seja, a Lei nº 10.101/00, a qual não foi devidamente observada, como já demonstrado acima. Diante desse fato, as verbas pagas pela empresa a esse título foram consideradas pela fiscalização como verbas remuneratórias, incidindo sobre elas todas as contribuições previdenciárias nos termos da legislação vigente.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas e objetivos, bem como a ausência de formalização do acordo previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria.

Decorre disso a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

As Convenções de Trabalho, acostadas a fls. 186 e ss, comprovam a ausência de estipulação de metas e objetivos, conforme de observa dos trechos abaixo reproduzidos:

CONVENÇÃO DE TRABALHO 2003/2004

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS ANO 2003

Cláusula 60 - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

I - Todos os trabalhadores da categoria profissional representada pelo Sindicato, a título de participação nos resultados vão receber:

a) até 28 de fevereiro de 2004 a importância equivalente a 40% (quarenta por cento) da remuneração do mês de novembro de 2003.

b) Até 31.08.2003 a quantia de R\$ 323,00 (trezentos e vinte três reais)

II — Todos os trabalhadores da categoria profissional representados pela Entidade Sindical signatária de presente Convenção Coletiva de Trabalho e pertencente a área de atuação junto às Cerâmicas Vermelhas, já devidamente definidas na cláusula 4 8, letra "B", desta Convenção, perceberão a participação nos resultados, em 2 (duas) parcelas e na seguinte forma:

a) Até 28 de fevereiro de 2004 a importância equivalente a 40% (quarenta por cento) da remuneração do mês de novembro de-2003.

b) R\$ 105,00 (cento e cinco reais) pago até 31 de agosto de 2004.

CONVENÇÃO DE TRABALHO 2004/2005

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS ANO 2005

Cláusula 60 - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

I - Todos os trabalhadores da categoria profissional representada pelo Sindicato, a título de participação nos resultados vão receber:

a) até 30 de Abril de 2005 a importância equivalente a 31,5% (trinta um e meio por cento) da remuneração do mês de novembro de 2004.

b) Até 31.10.2005 a quantia de R\$ 360,00 (trezentos e sessenta reais)

CONVENÇÃO DE TRABALHO 2005/2006

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS ANO 2005

Cláusula 60 - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

I - Todos os trabalhadores da categoria profissional representada pelo Sindicato, a título de participação nos resultados vão receber:

a) até 31 de Agosto de 2006 a quantia de R\$ 388,80 (Trezentos e oitenta oito reais e oitenta centavos).

II — Todos os trabalhadores da categoria profissional representados pela Entidade Sindical signatária da presente Convenção Coletiva de Trabalho e pertencente a área de atuação junto às Cerâmicas Vermelhas, já devidamente definidas na cláusula 4 1 , letra "B", desta Convenção, a título de participação nos resultados vão receber:

a) até 31 de agosto de 2006 a importância equivalente a R\$ 126,36 (cento vinte e seis reais e trinta e seis centavos).

CONVENÇÃO DE TRABALHO 2006/2007

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS ANO 2006

Cláusula 60 - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

I - Todos os trabalhadores da categoria profissional representada pelo Sindicato, a título de participação nos resultados vão receber:

b) até 30 de Junho de 2007 a quantia de R\$ 404,35 (Quatrocentos e quatro e reais e trinta cinco centavos).

II — Todos os trabalhadores da categoria profissional representados pela Entidade Sindical signatária da presente Convenção Coletiva de Trabalho e pertencente a área de atuação junto às CERÂMICAS VERMELHAS, já devidamente definidas na cláusula 41, letra "B", desta Convenção, vão recebe a título de participação nos resultados em 2 parcelas da seguinte forma:

a) R\$ 65,00 (sessenta e cinco reais) a ser pago em março/2007;

b) R\$ 65,00 (sessenta e cinco reais) a ser pago em setembro/2007.

O Recorrente alega que, sobre o PLR pago, não há incidência previdenciária independentemente de qualquer característica ou requisito do programa. Entretanto, essa alegação não pode ser acolhida. Nesse sentido, observa-se que inexistiu controvérsia a respeito da ausência da estipulação de metas e objetivos. Simplesmente, o Recorrente alega que independentemente do cumprimento dos requisitos legais, não há incidência tributária sobre o PLR pago.

O Acórdão nº 9202-007.481, proferido pela 2ª Turma da CSRF, em 29/01/2019, que teve como Redatora Designada a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, bem esclareceu a temática:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A ausência da estipulação, entre empresas e empregados, de regras claras e objetivas, seja em relação aos resultados a serem alcançados ou metas de produtividade, previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da Lei 8.212/90 e 10.101/2000, razão pela qual há incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

Do Voto Vencedor do Acórdão nº 9202-007.481 extrai-se que:

Inicialmente, entendo que deve ter em conta que o pagamento de PLR nada mais é do que uma forma de remunerar o empregado, contudo, por força constitucional dita verba encontra-se desvinculada do salário, desde que paga nos exatos termos de lei, ou seja, tendo a lei 10.101/2000 descrito a forma como o PLR deve ser distribuído, bem como estabelecido regras para o seu pagamento, deverá o interessado cumpri-la, para usufruir da não vinculação prevista como benefício constitucional.

Sendo assim, acolhidos os fundamentos da decisão de piso e da jurisprudência acima reproduzida, deve-se manter a autuação.

3 – VERBAS INDENIZATÓRIAS

3.1 – AVISO PRÉVIO e INDENIZAÇÃO ESPECIAL

Vejamos.

As Convenções Coletivas contêm a cláusula abaixo reproduzida:

Cláusula 19: AVISO PRÉVIO

A) Será concedido ao empregado, na hipótese de dispensa, aviso prévio de 30 dias, e mais uma indenização especial, correspondente de a 01 (um) salário normativo vigente na data de dispensa ou 50% do salário nominal, prevalecendo o maior, unicamente ao empregado que preencha, cumulativamente as condições abaixo:

I - 45 anos de idade completos, e

II - 05 anos completo de vínculo empregatício na mesma empresa."

A Autoridade Fiscal constituiu crédito tributário ao fundamento de que esses valores não são indenizações e não integram o salário-contribuição, na forma do §9º, do art. 214, do Decreto 3.048/99.

Aquiescendo ao raciocínio da fiscalização, o R. Acórdão de 1ª Instância não acolheu a argumentação do Recorrente, ao entendimento de que esses valores integram o salário-contribuição.

Extrai-se da decisão proferida pela DRJ (fls. 557 e ss,) que:

A impugnante efetuou pagamentos aos seus empregados a título de 'indenização por aposentadoria' e 'aviso prévio' além daquele assegurado em lei, sobre os quais houve lançamento de contribuição previdenciária. Foi, também, objeto de lançamento as contribuições incidentes sobre os pagamentos efetuados pela empresa referentes à anuidade do CRC do empregado Adão Nogueira, assim como o aluguel do empregado Edson Roberto Viana.

(...)

Sobre o tema, deve ser esclarecido que o conceito de salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária deve ser extraído da legislação previdenciária. Nesse sentido, a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 28 menciona:

(...)

Não obstante os valores identificados pela fiscalização sejam decorrentes de convenção coletiva, esse fato não constitui óbice para o enquadramento da verba como salário de contribuição, já que a eficácia normativa das convenções não podem afastar a aplicação de tributo validamente estabelecido em lei. Além disso, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, não podendo ser ampliado o conceito de 'lei' previsto no dispositivo acima, para abranger as Convenções Coletivas.

Correta a fundamentação do R. Acórdão.

De fato, o empregado dispensado irá gozar do aviso prévio e receberá uma indenização especial, acordado em Convenção Coletiva.

Trata-se de uma gratificação demissional.

Resta verificar se esta verba pode ou não ser inclusa no rol de exclusões da base de cálculo que, em *numerus clausus*, consta do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Repara-se que, no item 7 da alínea "e" do § 9º da Lei nº 8.212, de 1991, constam, como exclusão do salário de contribuição, as verbas recebidas a títulos de ganhos eventuais.

O ganho eventual é aquele que se recebe de forma inesperada, por caso fortuito, como no caso de uma indenização dada graciosamente pela empresa a um empregado que tenha perdido sua moradia, por conta de uma enchente.

Nota-se aqui que nem a enchente, nem a indenização poderiam ser antevistas ou esperadas.

Ao contrário, no caso dos autos, era garantido ao empregado, na sua demissão, uma remuneração chamada de "indenização especial", caracterizando um valor esperado a título de bônus de demissão.

Concluindo, a verba paga a título de "indenização especial" é decorrente do contrato de trabalho e não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito.

Acresce-se que a convenção coletiva não tem força de lei, de forma que o fato de a verba constar da Convenção Coletiva e ser intitulada indenização não altera sua natureza frente às normas tributárias, não sendo assim suficiente para excluí-los do conceito de remuneração.

Nesse sentido, os Acórdãos da CSRF nº 9202-008.331 e 9202.008.335, ambos da 2ª Turma, de 19/11/2019.

Assim, por estes motivos, somado aos fundamentos do R. Acórdão recorrido, resta mantida a autuação.

3.2 – VERBA PAGA POR OCASIÃO DA APOSENTADORIA

Igual situação verifica-se com relação a verba paga na aposentadoria do empregado.

Ao fundamento de inexistir previsão no ordenamento vigente para a não incidência tributária, a Autoridade Fiscal considerou os valores pagos a título de indenização por aposentadoria como salário-contribuição, o que foi plenamente acolhido pelo Colegiado de Piso.

As Convenções Coletivas assim previram:

"Cláusula 15: INDENIZAÇÃO POR APOSENTADORIA

Ressalvadas as situações mais favoráveis já existentes, o empregado adquire o direito a uma indenização por aposentadoria, desde que implementadas todas as condições abaixo:

- a) Que a aposentadoria concedida pelo INSS, ocorra na vigência do acordo;
- b) O empregado deve comunicar tal fato, por escrito ao empregador, no prazo de 30 dias;
- c) Que na data de sua aposentadoria, o empregado conte, no mínimo, com cinco anos ou mais de trabalho na mesma empresa;
- d) O valor da indenização, desde que implementadas todas as condições acima, será equivalente a 75 dias do respectivo salário normativo da categoria que vigorar na data do seu pagamento.

Da mesma forma que no item anterior, observa-se que o valor concedido aos funcionários que se aposentem com no mínimo cinco anos como funcionários da empresa encontra-se vinculado ao salário, afastando a aplicação do disposto no art. 28, § 9º, e, 7, primeira parte, da Lei 8.212/1991.

Tanto isso é fato, que o valor da indenização é equivalente a 75 dias do salário normativo da categoria que vigorar na data do seu pagamento.

De igual modo que no caso da verba paga por ocasião da demissão, observa-se que ganho eventual é aquele que se recebe de forma inesperada, por caso fortuito, situação distante da relatada na autuação.

A previsão em acordo ou convenção coletiva só retira a natureza salarial, quando expressamente previsto na lei previdenciária ou em legislação correlata, o que não ocorreu no presente caso.

Ademais, no direito tributário, as regras isentivas devem ser interpretadas literalmente, não cabendo fazer interpretação extensiva dos dispositivos, conforme disciplina o art. 111 do CTN:

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 tributárias acessórias.

Correta a fundamentação do R. Acórdão recorrido, restam afastados os pleitos relativos ao cancelamento dos créditos tributários decorrentes do pagamento de verbas por ocasião da demissão e da aposentadoria.

Quanto à jurisprudência e à doutrina trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que a “*sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros*”. Não sendo parte nos litígios objetos dos Acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são “*inter partes*” e não “*erga omnes*”.

Com isso, as decisões administrativas, mesmo que reiteradas, doutrina e também a jurisprudência não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelos Órgãos Julgadores Administrativos, não sendo normas complementares, como as tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das instâncias julgadoras.

Da retroatividade benigna

Quanto ao pedido relativo à aplicação das disposições da Lei 11.941/09 no cálculo da exação, necessário ressaltar que essa matéria estava sujeita à observância da Súmula CARF nº 119, revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.

Em verdade, a jurisprudência do STJ pacificou a matéria conferindo tratamento diverso do preconizado naquele enunciado sumular, o que resultou seu cancelamento.

Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já incluiu o tema em lista de dispensa de contestar e recorrer do tema 1.26, alínea ‘c’, com amparo nas conclusões do Parecer SEI nº 11.315/220/ME e Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nos seguintes termos:

Tema 1.26

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME

Diante da revogação da Súmula nº 119 do CARF, não há motivos a não observância da jurisprudência do STJ quanto à aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício das obrigações principais:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c, do parágrafo único do art. II desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por não conhecer das alegações de inconstitucionalidade da contribuição devida ao SAT, da incidência tributária sobre o PLR, e da multa aplicada, e no mérito, por dar parcial provimento ao recurso para:

1 - excluir da exigência os valores oriundos do pagamento sobre o faturamento de serviços prestados por cooperativa de trabalho;

2 - determinar aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly