MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10980.009549/2007-10

Processo nº	10980.009549/2007-10
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2401-006.893 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	10 de setembro de 2019
Recorrente	BRASILSAT LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1998 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), na esteira da jurisprudência consolidada neste Colegiado, consagrada na Súmula CARF nº 99.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR COOPERADOS. INTERMEDIAÇÃO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. DECISÃO DO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). REPERCUSSÃO GERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO (RE) Nº 598.838/SP. INCONSTITUCIONALIDADE.

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

PRÊMIO EM VIAGEM. DIÁRIAS. VERBA INDENIZATÓRIA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA REPARAÇÃO DO DANO PATRIMONIAL DO TRABALHADOR.

Integram o salário de contribuição a "ajuda de custo" e "diárias" pagas aos segurados empregados quando não fica demonstrado que os pagamentos destinam-se a ressarcir despesas inerentes à execução do trabalho, pagos na forma de prêmios para serviços realizados em campo (diárias de viagem).

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, a contribuinte deixou de comprovar a existência de regras claras e objetivas, bem como mecanismos de aferição pertinentes ao acordado, capazes de legitimar a concessão de aludida verba.

SALÁRIO INDIRETO. PRÊMIO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Com fulcro no artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 457, § 1º, da CLT, integra o salário de contribuição, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho, inclusive àqueles recebidos a título de prêmio, na forma de gratificação ajustada.

PAGAMENTOS A TÍTULO DE CUSTEIO COM INSTRUÇÃO. HIPÓTESE DE ISENÇÃO. CONFIGURAÇÃO. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.

De conformidade com o artigo 28, § 9º, alínea "t", da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, os valores concedidos aos funcionários e diretores da empresa a título de Plano Educacional/Auxílio Educação.

O advento da Lei nº 12.513/11 modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados. Referida exigência poderia, muitas vezes ser inexequível, vez que os empregados poderiam ter perfis distintos e não estarem aptos a usufruir do benefício concedido pela empresa em igualdades de condições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) declarar a decadência até a competência 11/2001; b) excluir os valores lançados nos levantamentos CS1, CSI e CTE, referentes às Cooperativas de Trabalho; e c) excluir os valores lançados nos levantamentos CT1 e CT2, referentes a quantias pagas a título de instrução. Vencidos os conselheiros Cleberson Alex Friess, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier, que davam provimento parcial em menor extensão para: a) declarar a decadência até a competência 11/2001; e b) excluir os valores lançados nos levantamentos CS1, CSI e CTE, referentes às Cooperativas de Trabalho.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Raimundo Cassio Goncalves Lima, (Suplente Convocado), Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Miriam Denise Xavier. Ausente a Conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

BRASILSAT LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da Decisão-Notificação n° 45-14.301.500/0160/2007 da antiga Secretaria da Receita Previdenciária em Curitiba/PR, às e-fls. 1.031/1.043, que julgou procedente o lançamento fiscal, concernente às contribuições previdenciárias (parte dos segurados e parte patronal, inclusive para o custeio das prestações decorrentes do acidente do trabalho) e destinadas aos Terceiros, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados a título de alimentação, PLR, prêmios etc, conforme Relatório Fiscal, às fls. 398/438 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado no DEBCAD n° 37.037.543-2.

Conforme consta do relatório Fiscal:

> 2.2 A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito ora lavrada tem por finalidade apurar e constituir o crédito relativo às contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte dos segurados empregados, à quota patronal, inclusive aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a outras entidades e fundos, denominados terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC E SEBRAE).

> 2.3 Essas contribuições referem-se:
>
> a) ao fornecimento pela Brasilsat Ltda aos seus trabalhadores de parcelas "in natura", a titulo de alimentação, no período em que não era optante pelo PAI - Programa de Alimentação ao Trabalhador;
>
> b) aos serviços que foram prestados à Brasilsat Ltda por cooperados, por intermédio de Cooperativas de Trabalho;
>
> c) ao pagamento pela Brasilsat Ltda aos seus empregados de prêmios para serviços realizados em campo;
>
> d) ao pagamento pela Brasilsat Ltda, aos seus empregados, de valores a titulo de Participação nos Lucros ou Resultados, em desacordo com a legislação especifica;
>
> e) ao pagamento pela Brasilsat Ltda aos seus empregados de valores relativos a Prêmio Colaborador "E" (excelente)
>
> f) ao pagamento pela Brasilsat Ltda para instituições de ensino, a titulo de custeio de cursos de línguas (espanhol) e de pós-graduação para seus empregados.

A contribuinte e os solidários, regularmente intimados, apresentaram impugnações, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a antiga Secretaria da Receita Previdenciária em Curitiba/PR entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 1.051/1.095, procurando demonstrar sua total improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, requerendo preliminarmente o reconhecimento da nulidade da NFLD face a extinção, por decadência, do direito de constituição do crédito.

Quanto ao mérito, insurge-se especificamente acerca de cada levantamento nos seguintes termos:

a) Programa de Alimentação ao Trabalhador

> (...) o débito tributário cujo fato gerador foi o pagamento das despesas com alimentação dos empregados da Recorrente ê TOTALMENTE IMPROCEDENTE considerando-se que no momento da notificação do sujeito passivo do lançamento (29/1212006), este já se encontrava EXTINTO na forma do artigo 150, § 4° do Código Tributário Nacional, e por consequência é NULA a NFLD neste aspecto.

b) Cooperativas de Trabalho

> (...) Fosse o caso de relação jurídica entre os cooperados pessoas física e as empresas para as quais prestam seus serviços, sem vinculo empregatício (e não entre a cooperativa e a empresa tomadora de serviços), a cobrança encontraria lastro constitucional na redação da Emenda n° 20/98 que, anteriormente ao advento da Lei n° 9.876/99, alterou o art. 195 da Constituição Federal, prevendo como fonte de custeio da Seguridade Social a Contribuição Social a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer titulo, á pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (art. 195, inciso I, "a").
>
> (...)
>
> Logo, acertado o entendimento de que o art. 22, inciso IV, da Lei n° 8.212/91, na sua nova redação, não encontrou respaldo no art. 195, inciso I, alínea "a", da CF/88, na redação dada pela Emenda n° 20/98. Isso porque aqui se trata de pagamento à pessoa física, enquanto que o pagamento da empresa pelos serviços prestados pelos cooperados

não é à pessoa física destes, mas à própria cooperativa que não pode ser considerada a pessoa física de que trata o dispositivo constitucional. (...)

c) Prêmio Viagem

Consta do Relatório Fiscal: "constitui fato gerador das contribuições o pagamento pela Brasilsat, aos seus empregados registrados, de prêmio para serviço realizado em campo, instituído no intuito de incentivar a realização do trabalho de forma eficiente, guando em viagem a serviço, sendo concedido no final dos trabalhos, se merecido, que corresponderá a 20% do custo controlado que equivale dizer, da diferença entre o valor orçado para a viagem e o valor gasto".

Portanto, nas próprias palavras dos Srs. Auditores Fiscais e em conformidade com a decisão judicial (Acórdão 23677/03, TRF/PR), o prêmio em viagem corresponde a 20% DA ECONOMIA OBTIDA pelo trabalhador encarregado, nas despesas orçadas para a implantação do projeto.

A decisão judicial citada NÃO ESTABELECE que o prêmio em viagem tem caráter remuneratório, mas tão somente de que, no caso em julgamento, era devido na segunda viagem em que se verificou economia, não sendo devido na primeira e terceira viagens, quando as despesas superaram o valor orçado.

Manifestou-se a Autoridade Judiciária: "a ré criou um prêmio para serviço em campo, no valor de até 20% do custo controlado pelo empregado, que compreende o salário dos dias trabalhados, uso de táxi, combustível e outras despesas pequenas", bem como decidiu: "defere-se o prêmio no percentual de 20% sobre a diferença entre o valor orçado e o valor gasto, no segundo orçamento (no primeiro e terceiros os gastos foram superiores ao orçado conforme documentos de fls 68/73). O valor orçado no segundo orçamento foi de R$ 4.140,00 e os gastos R$ 2.643 76, sendo devido o prêmio de 20% desta diferença nos termos da circular anexada pela reclamada".

Desta forma, resta claro que o fato gerador do prêmio em viagem corresponde â economia obtida nas despesas de viagens, o que se verifica após a comparação entre os valores previamente orçados e aqueles efetivamente gastos pelo empregado para implantação de um determinado projeto.

O prêmio em viagem não integra a remuneração para efeito de incidência das contribuições previstas nos artigos 20 e 22 da Lei n°8.21291 porque não é pago como contrapartida de trabalhos realizados. Por esta razão, o prêmio em viagem não integra a remuneração nem o salário de contribuição para efeito de incidência das contribuições previstas nos artigos 20 e 22 da lei n°8.212/91. (...)

d) Prêmio Colaborador E

(...) De acordo com o Regulamento, o "Prêmio Colaborador E" visa estimular a melhoria do trabalho implementado pela BrasilSat Ltda. São premiados os trabalhadores que apresentam projetos, ideias e sugestões, vinculados ou não sua atividade que levam a melhoria do desempenho da empresa.

Constitui a base de cálculo da contribuição social "os rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer titulo, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício" (Constituição Federal, alínea “a”, inciso I, artigo 195). (...)

e) Participação nos Lucros e Resultados - PLR

(...) Assim, considerando-se que a Participação nos Lucros ou Resultados não possui natureza salarial, bem como que todos os requisitos legais foram respeitados pela Recorrente; tem-se por indevida a incidência de contribuição, na forma pretendida pela fiscalização do INSS.

f) Despesas com Cursos de Formação

Estabelece a Lei n° 8212/91, artigo 28, § 9 0, alínea "t" que "não integra o salário de contribuição o valor relativo a cursos de capacitação e qualificação profissionais

> vinculados ás 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".
>
> O Legislador Constituinte sobre a Ciência e Tecnologia determinou que "o Estado promoverá e incentivara o desenvolvimento cientifico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas e na forma da LEI APOIARÁ E ESTIMULARÁ as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao Pais, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos" (artigo 218, § 4°).
>
> Como vemos, os investimentos empresariais na formação e aperfeiçoamento de seus empregados são incentivados pelo Legislador Constituinte.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

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

DECADÊNCIA

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito foi lavrada considerando o prazo de dez anos para a Seguridade Social constituir seus créditos, nos termos do que estabelecia o art. 45 da Lei n° 8.212/91:

> Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:
>
> I — do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;
>
> II — da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, caput, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
>
> I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
>
> [...]

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

> Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
>
> [...]
>
> § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

> **Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.**

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, **o lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando se encontra beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto lançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em "homologação".

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4°, do

Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a "reproduzir" as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo o entendimento que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp n° 973.733/SC, assim ementado:

> PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.
>
> 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).
>
> 2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).
>
> 3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).
>
> 5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.
>
> 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

> 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento das contribuições, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

Para afastar qualquer dúvida a esse respeito foi editada a Súmula CARF n° 99, que assim dispõe:

> Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4°, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do "caput" do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015.

Em suma, despiciendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, **por tratar-se de lançamento referente a determinadas rubricas, portanto, diferenças de contribuições, eis que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.**

Mais a mais, como se extrai do Relatório Fiscal, no decorrer da ação fiscal a autoridade fazendária examinou as *Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP e às Guias da Previdência Social - GPS*, além de outros documentos, o que nos leva a concluir pela existência de pagamentos parciais realizados pela contribuinte.

Assim, é de manter a ordem legal no sentido de adotar o prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em face do recolhimento parcial das contribuições previdenciárias ora lançadas.

Neste diapasão, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 29/12/2006 com a devida ciência da contribuinte, verifica-se que os fatos geradores até à competência 11/2001, inclusive, encontram-se extintas pela decadência, nos termos do art. 150, § 4°, do CTN.

MÉRITO

ALIMENTAÇÃO "IN NATURA"

Depreende-se do tópico anterior que o período relativo a este levantamento foi alcançado pelo instituto da decadência, motivo pelo qual deixo de apreciar as razões meritórias.

COOPERATIVAS DE TRABALHO

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

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

> Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.
>
> 1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.
>
> 2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico "contribuinte" da contribuição.
>
> 3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.
>
> 4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.
>
> 5. **Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.**
>
> (grifo nosso)

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

Por fim, o RE nº 595.838/SP transitou em julgado em 9/3/2015.

Diante desse contexto fático, o § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 152, de 3 de maio de 2016, assim estabelece:

> Art. 62. (...)
>
> § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei 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.

Como se vê, o dispositivo de lei que justificava o lançamento da contribuição previdenciária foi considerado em descompasso com o texto constitucional, em decisão

definitiva de mérito proferida pelo STF, na sistemática do art. 543B do Código de Processo Civil, devendo tal entendimento ser reproduzido no âmbito deste Conselho.

Dito isto, afastado o fundamento jurídico que sustentava a obrigação principal, torna-se improcedente o correlato crédito tributário apurado por meio dos Levantamentos Fiscais "CS1", "CSI" e "CTE".

PRÊMIO PARA SERVIÇOS REALIZADOS EM CAMPO

A contribuinte, em apertada síntese, aduz que prêmio viagem não integra a remuneração para efeito de incidência das contribuições previstas nos artigos 20 e 22 da Lei n°8.212/91 porque não é pago como contrapartida de trabalhos realizados.

Tal linha de argumentação, apoiada apenas em discurso, sem respaldo em provas, não convence.

A este respeito, é necessário me reportar ao relatório fiscal, cujas informações inseridas nos itens 4.3.2 e 4.3.3 não foram em nenhum momento combatidas ou afastadas por meio de provas, senão vejamos:

> 43.2 Na análise dos adiantamentos para despesas de viagens e suas respectivas prestações de contas, foram constados diversos casos em que:
>
> a)a empresa fez um adiantamento para viagem a um determinado trabalhador;
>
> b) o trabalhador, ao retornar, apresentou um relatório de despesas de viagens e os correspondentes comprovantes;
>
> c) a diferença (ou parte dela) entre o valor orçado para a viagem e o gasto comprovado ficou para o trabalhador que realizou a viagem.
>
> 4.3.3 Por ocasião das prestações de contas das viagens, as parcelas residuais correspondentes aos valores não comprovados que ficaram com os trabalhadores, que se constatou referirem-se a prêmios para serviços de campo, constaram com históricos diversos: prêmios, despesas adicionais sem comprovantes.imprevistos, despesas sem comprovantes. Os valores totais, correspondentes ás despesas comprovadas adicionadas dos valores referentes aos prêmios. foram contabilizados de forma englobada em contas de despesas ou custos com viagens e estadias, havendo sido o fato, em decorrência, incluído no Auto de Infração DEBCAD 37.037.537-8, relativo à não especificação na contabilidade, em títulos próprios, de forma discriminada, de fatos que interessam à fiscalização, geradores de contribuições previdenciarias.

Colhe-se da informação fiscal que é a própria empresa que ora chama os valores de "prêmio', ora de "despesas adicionais sem comprovantes", "imprevistos" ou "despesas sem comprovantes". Portanto, não é por presunção que os valores são chamados de prêmios pelo auditor, porém foi a própria empresa que assim os denominou. Neste ponto, vê-se que o a autoridade lançadora requisitou através de dois Termos de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD os elementos necessários para melhor análise da hipótese de incidência da contribuição. No entanto, a contribuinte não apresentou o necessário documento que regulamentasse esses pagamentos. Veja-se a informação do item 4.3.7:

> 4.3.7 Durante a ação fiscal foi solicitada à Brasilsat, por meio de TIAD - Termo de Intimação para Apresentação de Documentos, datado de 10 de fevereiro de 2006, a apresentação de regulamentos, normas e/ou documentos que versassem sobre prêmios para serviços realizados em campo, inclusive a Circular 012/99/TE e alterações posteriores se ocorreram. Em 06 de abril de 2006 tornou-se a solicitar, por TIAD, a apresentação dos regulamentos que regeram a concessão da referida premiação. Até o final da fiscalização, a regulamentação do prêmio para serviços em campo não foi apresentada. Em conseqüência, incluiu-se tal fato no cópia Auto de Infração DEBCAD 37.037.549-1.

Pois bem, para que se enquadrem como verba de natureza indenizatória, as diárias para viagem, exigem comprovação do dano causado pelo empregador ao empregado, ou seja, que este utilizou de seu próprio patrimônio, sua renda, em benefício daquele, do empregador, em razão de uma viagem a trabalho, por óbvio para local diverso de sua prestação habitual, cujo custeio foi arcado pelo prestador do serviço, pelo trabalhador, o que enseja a reparação por meio da verba em comento.

In casu, não há tal comprovação. Ao reverso, o que se verifica é exatamente ao contrário, uma vez que trata-se de um prêmio pago por ter o trabalhador economizado na viagem, ou seja, o valor não se presta a cobrir qualquer custo.

Nesse sentido, como dito acima, a comprovação das alegações da Recorrente se tornam imprescindíveis para que se altere o lançamento como posto, uma vez que o mesmo foi efetuado com base nas informações registradas pela sociedade.

Dito isto, diante da inexistência de prova em contrário, os pagamentos apurados pela fiscalização estão compreendidos no conceito legal de remuneração do inciso I do art. 22 e do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Assim, nego provimento ao recurso nessa parte.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR

Em relação ao tema, a autoridade lançadora dividiu o lançamento nos seguintes levantamentos: "PL1", "PL2" e "PL3". O primeiro levantamento é referente as participações de 1998. Já o segundo trata-se da PLR referente ao ano 2001 e por fim, o PL3 refere-se aos instrumentos de 2003 e 2004.

Dito isto, uma vez decadente os fatos geradores até a competência 11/2001, inclusive, resta em litígio apenas o segundo pagamento do levantamento PL2 (04/2002) e o PL3.

Pois bem!

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 n° 10.101/2000 se apresenta com algumas alterações introduzidas pela Lei n° 12.832, de 20/07/2013, que deixaremos de contemplar em razão de não fazer qualquer efeito na hipótese dos autos.

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 sos pressupostos legais de referida verba, matéria que passamos a contemplar com mais especificidade, na ordem/forma do Relatório Fiscal.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados, utilizando como fundamento à sua empreitada as constatações inseridas em seu relatório, mais precisamente o artigo 2°, § 1°, da Lei n° 10.101/2000, tendo em vista que os acordos apresentados pela autuada como lastro do pagamento da PLR não traz em seu bojo metas que condicione o recebimento de tais verbas, não havendo regras claras e objetivas, nem o estabelecimento de mecanismos de aferição das informações inerentes ao estabelecimento e cumprimento das metas/do acordado.

Dessa forma, concluiu a fiscalização que o *acordo também não previa regras claras e objetivas quanto à participação de cada um*, capaz de justificar a não incidência de contribuições previdenciárias sobre aludida verba, sobretudo quando a PLR, na forma que fora concedida, não se apresenta como um estímulo à produtividade.

Por seu turno, a contribuinte expressa no recurso, assim como foi na impugnação, que a participação nos lucros ou resultados da empresa, desvinculada da remuneração é um direito dos trabalhadores. E conforme prescreve o Parecer da Consultoria Juridica do Ministério da Previdência Social, transcrito quase na integra pela defesa, o instrumento que regula a forma de participação dos trabalhadores nos lucros ou nos resultados da empresa ê um acordo estipulado entre a empresa e uma comissão escolhida pelos trabalhadores. Todavia, esse acordo deve seguir as regras estabelecidas na Lei.

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 à PLR, em sua plenitude, como passaremos a demonstrar.

Em que pese ter sido citado o lapso temporal pelo Auditor, não me filio ao entendimento da necessidade de acordo prévio ao exercício correspondente ao pagamento da Participação nos Lucros e Resultados, não nos aprofundaremos em referida questão, uma vez que a autoridade lançadora adotou esse fundamento somente de passagem, não se aprofundando, de maneira a representar o real motivo da tributação procedida.

Na verdade, em suma, o fiscal autuante deixou claro que os Acordos que amparavam o pagamento da PLR não apresentam os requisitos mínimos inscritos no § 1°, artigo 2°, da Lei n° 10.101/2000, como um todo, afastando a sua própria natureza, que na essência objetiva a integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade.

Apesar de existir um documento apartado denominado "Participações nos Lucros", ao meu ver, não elidem a acusação fiscal por dois motivos, quais sejam: 1) não vislumbro, como um todo, a presença de regras claras e objetivas e, 2) na sua elaboração não houve participação de representantes dos empregados.

Especificamente em relação ao Acordo de 2014, além dos fatos já narrados, o instrumento foi apresentado de forma deficiente, apenas por cópia xérox, havendo sido o fato objeto de inclusão no Auto de Infração DEBCAD 37.037.549-1.

Ademais, no caso em tela, outras inúmeras irregularidades encontradas nos pactos foram descritas no relatório fiscal explicativo do lançamento, as quais não foram contestadas e nem desfeitas pela defesa. Tais irregularidades impedem que se concorde que o a distribuição de lucros da Brasilsat é feita de acordo com a lei, consoante impõe a Lei 8.212/91. Sendo assim, não podem ser acatadas as alegações da recorrente nesta questão.

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.

PRÊMIO COLABORADOR "E"

Em suas razões de recurso, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, aduzindo para tanto que os valores pagos aos segurados empregados a título de "Prêmios Colaborador E", não podem ser admitidos como base de cálculo das contribuições previdenciárias, tendo em vista lhes faltar os requisitos necessários à caracterização da remuneração, notadamente a habitualidade.

Não obstante o esforço da contribuinte, mais uma vez, seu insurgimento não é capaz de macular a exigência fiscal em comento. Da análise dos autos, conclui-se que a autoridade lançadora e, bem assim, o julgador recorrido, agiram da melhor forma, com estrita observância da legislação de regência, senão vejamos.

Antes de se aprofundar no tema em discussão, imperioso destacar o disposto nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, indispensáveis ao deslinde da lide, senão vejamos:

> **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."

Conforme se extrai dos dispositivos legais supracitados, qualquer espécie de isenção e/ou hipótese de não incidência que o Poder Público pretenda conceder ao contribuinte deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal e não extensiva, como requer a contribuinte.

Ocorre que, via de regra, as importâncias que não integram o salário de contribuição estão expressamente listadas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, não constando do referido dispositivo legal as verbas em epígrafe, não se cogitando, assim, na improcedência do lançamento na forma requerida pela recorrente.

Ao admitir a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas aos segurados empregados na forma de prêmios (gratificação ajustada), teríamos que interpretar o artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária, como acima demonstrado.

Com efeito, nos termos do artigo 28, § 9º, não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas pelo empregado ali elencadas, sendo defeso a interpretação de referida previsão legal extensivamente, de forma a incluir outras verbas, senão aquela (s) constante (s) da norma disciplinadora do "benefício" em comento, em observância ao disposto nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN.

Ademais, observa-se que a própria contribuinte considera tais verbas como prêmios, ou seja, uma vantagem, sendo cediço na legislação que disciplina a matéria e jurisprudência administrativa que valores recebidos a título de prêmios são considerados como salário de contribuição, como segue:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009
>
> [...]
>
> SALÁRIO INDIRETO. PRÊMIO. INCIDÊNCIA.
>
> Integra o salário de contribuição a parcela recebida pelos segurados empregados a título de prêmio, paga pela empresa por mera liberalidade com o propósito de incentivar e recompensar atributos individuais, tais como a produtividade.[...](Acórdão n° 2401-003.983, de 10 de dezembro de 2015)

Registre-se, que não basta o recebimento de prêmio de forma aleatória, deve advir de um trabalho executado, cumpridas as condições estipuladas. Na hipótese dos autos, os funcionários da recorrente prestaram serviços e atingiram o requisito necessário a concessão do prêmio, qual seja, a eficiência nos trabalhos desenvolvidos, se enquadrando perfeitamente na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias. No documento firmado pela recorrente, dá conta de que *1) Condições básicas para concorrer a prêmio: Todo funcionário da Brasilsat Harald S/A ou Brasilsat Ltda que obtenha indicação de sua chefia por ter feito algo relevante no bimestre, cuja contribuição tenha ajudado a área de forma decisiva a cumprir determinada meta ou objetivo, devendo esta indicação ser aprovada pela vice-presidência e presidência.*

A informação prestada pela contribuinte contraria a sua própria tese de que o prêmio não decorreria do trabalho prestado. Se a condição par fazer jus a verba extraordinária ê o empregado "ter feito algo relevante no bimestre, cuja contribuição tenha ajudado a área de forma decisiva a cumprir determinada meta ou objetivo", fica claro que se trata de pagamento por serviços prestado.

Mister elucidar, ainda, que, tratando-se de prêmios, não há que se falar em habitualidade, bastando que o empregado alcance a condição predeterminada pelo empregador para fazer jus àquele benefício, como forma de gratificação ajustada, que para todos os efeitos é considerado como remuneração, nos precisos termos do artigo 457, § 1º, da CLT, *in verbis*:

> **Art. 457.** Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.
>
> **§ 1º** Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também, as comissões, percentagens, **gratificações ajustadas**, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.
>
> (grifamos)

Consoante se infere dos dispositivos legais e jurisprudência acima expostos, não resta dúvida que os valores recebidos pelos funcionários a título de prêmio devem integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, uma vez que considerados salário de contribuição.

PAGAMENTO PARA INSTRUÇÃO

A questão tratada versa sobre a interpretação ao art. 28, § 9º, "t", com a redação vigente à época dos fatos geradores:

> Art. 28
>
> (...)
>
> t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do Art. 21 da Lei n° 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 n° 9. 711, de 20/11/98).

A Lei nº 12.513/2011 alterou o dispositivo legal, que passou a ter a seguinte redação:

> t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

Não obstante à lei se reportar a ocorrência do fato gerador, a alteração do mencionado dispositivo legal pela Lei nº 12.513/2011 foi de grande importância para a compreensão do alcance e correta interpretação da norma revogada.

A novel legislação modificou os requisitos para a obtenção, não mais exigindo o requisito de que o plano educacional fosse extensivo a todos os empregados. Referida exigência poderia, muitas vezes ser inexequível, vez que os empregados poderiam ter perfis distintos e não estarem aptos a usufruir do benefício concedido pela empresa em igualdades de condições.

Ressalto que o art. 111 do Código Tributário Nacional, manda interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre isenção.

Contudo, como muito bem delineado pelo Ilustre Conselheiro Cleberson Alex Friess no Acórdão n° 2401-004.745, o legislador não quis impedir o hermeneuta de utilizar dos demais critérios de interpretação, senão vejamos:

> 46.1 Contudo, ao afirmar a exegese literal, não quis dizer o legislador impedir o hermeneuta de utilizar dos demais critérios de interpretação, tais como o teleológico, histórico e sistemático.
>
> 46.2 Não obstante a terminologia adotada pelo Código, pretendeu o legislador que a interpretação dos dispositivos legais, quanto aos efeitos, opere resultados declaratórios, isto é, é vedada a ampliação do seu alcance normativo, assim como não cabe ao intérprete restringir o seu conteúdo.
>
> 46.3 Por esse motivo, a ideia que as normas de exceção que conferem isenção tributária devem ser interpretadas com viés eminentemente restritivo configura uma nítida distorção da aplicação do conteúdo jurídico preconizado pelo art. 111 do CTN.

Assim sendo, o fato de a recorrente exigir alguns requisitos (tempo mínimo de 6 meses serviços prestados, índice médio etc) para que os empregados possam usufruir do benefício, por si só, não retira a universalidade do pagamento com instrução, considerando a razoabilidade do denominado período de carência e da própria exigência.

Destarte, entendo que o fato de a recorrente "não ter disponibilizado" o reembolso do curso à totalidade dos empregados não pode servir de óbice para aplicação da norma isentiva ao vertente caso.

Diante do exposto, entendo que o custeio com a educação dos empregados atendeu a finalidade da norma isentiva, razão pela qual deve ser excluído da base de cálculo do presente lançamento.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, no mérito, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

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

(i) reconhecer a decadência dos fatos geradores até a competência 11/2001, inclusive;

(ii) tornar improcedente o crédito tributário apurado por meio dos Levantamentos Fiscais "CS1", "CSI" e "CTE"., referentes as Cooperativas de Trabalho; e

(iii) excluir da base de cálculo do lançamento as quantias pagas a título de "instrução" (levantamentos "CT1" e "CT2"), pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira