



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

Processo nº 12448.720881/2012-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.066 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de fevereiro de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente LOG-IN - LOGÍSTICA INTERMODAL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/04/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/00. DESCUMPRIMENTO. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O descumprimento de qualquer dos requisitos da Lei nº 10.101/00, em razão de seu caráter de norma isentiva, atrai a incidência das contribuições sociais aos valores pagos a título de PLR.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PAGAMENTO A COOPERATIVAS DE TRABALHO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA QUE DETERMINOU A EXAÇÃO. CUMPRIMENTO DE DECISÃO DO STF.

Invalidada, por vício de constitucionalidade reconhecido pela Corte Suprema, a previsão legal da exação, forçoso o reconhecimento da inexistência de crédito tributário decorrente da incidência de contribuições previdenciárias sobre pagamento realizados às cooperativas de trabalho pelo tomador de seus serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 23/02/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausente justificadamente a Conselheira Dione Jesabel Wasilewski.

Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra acórdão da 12ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I que manteve, parcialmente, o lançamento tributário relativo às contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa e seus segurados, inclusive a parcela devida a Terceiros, e incidentes sobre pagamentos realizados aos segurados empregados e cooperativas de trabalho.

Tal crédito foi constituído por meio de Auto de Infração que contém os Debcad's 37.264.958-0, 37.264.960-2, 37.264.966-1, 37.264.894-8 e 37.264.893-0, devidamente explicitado, pelo qual foi apurado o crédito tributário no valor de R\$ 1.345.589,12 em valores consolidados em janeiro de 2012.

A ciência pessoal do Auto de Infração, que contém o lançamento referente às contribuições devidas no período de janeiro de 2007 a abril de 2008, ocorreu em 30 de janeiro de 2012, conforme se verifica às folhas 02.

Em 29 de fevereiro de 2012, foi apresentada a impugnação ao lançamento (fls.858). Em 27 de agosto de 2013, a 12ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I, por meio da decisão consubstanciada no Acórdão 12-59.094 (fls. 1648), de forma unânime, julgou parcialmente procedente a defesa administrativa apresentada e tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/04/2008

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. FOLHA DE PAGAMENTOS. PLR. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. DESCUMPRIMENTO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INTEGRAÇÃO.

Integra o salário de contribuição a parcela da folha de pagamentos, relativa à participação nos lucros e resultados, concedida em desacordo com a lei específica de regência, no que diz respeito à quantidade de parcelas.

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SALÁRIO INDIRETO. ALIMENTAÇÃO IN NATURA. INSCRIÇÃO. PAT. AUSÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VERBA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos in natura, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COOPERATIVA DE TRABALHO. FATO GERADOR. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

Incide contribuição, a cargo da empresa contratante, sobre os valores das notas fiscais de serviços prestados através de cooperativa de trabalho.

É defeso ao órgão de julgamento deixar de aplicar lei sob argumento de inconstitucionalidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Tal decisão tem o seguinte relatório que, por sua clareza e precisão, reproduzo (fls. 1650):

"Trata-se, no presente processo, de créditos constituídos pela fiscalização mediante a lavratura de autos de infração, em razão do descumprimento da obrigação principal (AI nº 37.264.9580, 37.264.9602 e 37.264.9661), e pelo descumprimento de obrigações acessórias (AI nº 37.247.8930 e 37.247.8948), no período de 01/2007 a 04/2008.

2. No relatório fiscal de fls. 65/91 a fiscalização informou, em síntese, que:

2.1. Foram lavrados três autos de infração pelo descumprimento de obrigação principal, a saber:

AI nº 37.264.958-0, referente às contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados que lhe prestaram serviços e não declaradas nas GFIP, tendo como fatos geradores o oferecimento de alimentação e a participação nos lucros e resultados em desacordo com a legislação e a contratação de serviços de cooperados, através de cooperativa de trabalho;

AI nº 37.264.960-2, referente às contribuições previdenciárias a cargo dos segurados, incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados que lhe prestaram serviços e não declaradas nas GFIP, tendo como fatos geradores o oferecimento de alimentação mediante ticket-refeição;

AI nº 37.264.966-1, referente às contribuições previdenciárias a cargo da empresa, incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados e não declaradas em GFIP, destinadas às outras entidades ou fundos (Diretoria de Portos e Costas);

2.2. Foi lavrado o AI nº 37.247.894-8 pelo descumprimento de obrigação acessória, em razão da omissão de fatos geradores em GFIP (CFL 68), e o AI nº 37.247.8930, em razão da apresentação de GFIP com informações inexatas não relacionadas aos fatos geradores de contribuições (CFL 69).

2.3. A empresa forneceu alimentação e ticket alimentação em desacordo com a lei, ou seja, deixando de comprovar a adesão ao PAT, sendo esta circunstância impeditiva para a afastar a incidência da contribuição previdenciária. Além disso, recusou-se a apresentar a relação dos beneficiários, a fim de verificar se a alimentação foi concedida nos termos do Acordo Coletivo de Trabalho que estabeleceu o pagamento;

2.4. Verificou a contratação de serviços através de cooperativa de trabalho e de transporte, mediante o exame de notas fiscais, mas realizou o lançamento a partir das informações constantes da contabilidade, considerando o volume e incompletude dos documentos apresentados;

2.5. A empresa realizou pagamentos a título de PLR em desconformidade com a legislação previdenciária, que dispõe sobre a não integração da referida verba no salário de contribuição, quando obedecida a lei específica, no caso, a Lei 10.101/00;

2.6. A Autuada não respeitou as regras acordadas, realizando o pagamento de PLR maior que o estabelecido na cláusula 4ª, § 4º do Termo de Acordo, que limitava em 6 (seis) salários-base a participação de cada empregado. Relacionou os empregados beneficiados e as folhas de pagamentos que comprovariam o descumprimento;

2.7. A autuada utilizou código de terceiros incorreto, ou seja, 0003 em lugar de 0131, nas competências 01/2007 a 03/2008, do estabelecimento matriz, excluindo a Diretoria de Portos e Costas na GFIP, mas efetuou o recolhimento em GPS das contribuições a ela destinadas nas competências 02, 04, 06 e 12/2007 e de 01 a 03/2008. Neste caso, houve o lançamento das contribuições não recolhidas nas competências 01, 03 e 05/2007, correspondente à alíquota de 2,5% incidente sobre os fatos geradores declarados nas GFIP;

2.8. Também lançou a contribuição destinada as outras entidades ou fundos, relativamente aos fatos geradores apurados pela fiscalização e não declarados em GFIP;

2.9. Realizou a comparação das multas para aplicar a mais benéfica, considerando as alterações decorrentes da MP 449/08, de maneira que aplicou multa de ofício no percentual de 75 % mais o AI 78 nas competências 01, 03, 04, 08 e 12/2007 e 01, 03 e 04/2008. Nas demais competências, aplicou multa de mora no percentual de 24% mais o AI 68 e AI 69, conforme explicitado nos itens 28/32 do relatório fiscal.

2.10. Aplicou penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória, consistente em não declarar nas GFIP os valores concedidos a título de alimentação, PLR e com a contratação de serviços através de cooperativas de trabalho (CFL 68), nas competências 02, 05, 06, 07, 10 e 11/2007 e 02/2008.

2.11. Aplicou penalidade pela apresentação de GFIP com código de terceiros incorreto (CFL 69), informando o código 0003 em vez de 0131, nas competências 05 e 10/2007.

3. *A Impugnante apresentou suas defesas, aduzindo que:*

Em relação ao AI nº 37.264.9580:

3.1. *Em se tratando de alimentação oferecida ao empregado não há que se falar em contraprestação pelo trabalho, mas de verba indenizatória, como restou pacificado pelo STJ, não sujeita à incidência de contribuição previdenciária.*

3.2. *A alteração perpetrada pela lei 9.786/99 instituiu nova contribuição social por intermédio de instrumento legislativo inadequado, que não coaduna com a exigência de lei complementar, contida no artigo 195, § 4º, da CRFB/88, o que infirma o lançamento de contribuição sobre os valores dos serviços prestados por cooperativas de trabalho e de transporte;*

3.3. *Somente dois funcionários apontados no relatório fiscal receberam PLR superiores a seis salários-base, o que não ocorreu com os demais empregados listados pela fiscalização;*

3.4. *Não desvirtuou o instituto da PLR, que foi concedida em consonância com a legislação, sendo ilegítima a incidência de contribuição. Ainda que tenha sido desrespeitado o limite individual de pagamento previsto no Termo de Acordo, é lícito concluir que o limite não é requisito essencial para a configuração do PLR, até porque a lei sequer previu um teto. Ademais o não atendimento ao limite individual implicaria na incidência de contribuição apenas sobre a parcela em patamar superior ao estabelecido no acordo; Em relação ao AI nº 37.264.9602:*

3.5. *Reiterou argumentos já expostos no AI 37.264.9580, acerca da concessão de alimentação aos empregados e requereu o cancelamento do AI; Em relação ao AI nº 37.264.9661:*

3.6. *Reiterou argumentos já expostos no AI 37.264.9580, acerca da concessão de alimentação e de PLR aos empregados;*

3.7. *Quanto à contribuição para a Diretoria de Portos e Costas, nas competências 01, 03 e 05/2007, do estabelecimento matriz, a fiscalização partiu de premissas equivocadas, pois desconsiderou recolhimentos e informações prestados pela Autuada, ainda que constatado erro material no preenchimento das GFIP e GPS; Em relação ao AI nº 37.247.8948:*

3.8. *A empresa deve informar em GFIP tão somente os fatos geradores da contribuição previdenciária, mas este não é o caso das verbas relacionadas nos AI nº 37.264.9580, 37.264.9602 e 37.264.9661;*

4. *A Impugnante não apresentou Impugnação para o AI nº 37.247.8930.*

5. *É o relatório."*

Cientificado da decisão que contrariou seus interesses em 24 de abril de 2014, (AR fls. 1660), o sujeito passivo apresentou tempestivamente recurso voluntário (fls. 1665) no qual, na essência, reproduz seus argumentos da impugnação.

O recurso foi distribuído por sorteio eletrônico, em sessão pública, para este Conselheiro, em face da renúncia do Conselheiro Relator anteriormente designado.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade. Passo a apreciá-lo na ordem de suas alegações.

II-DO DIREITO

O apelo inicia pela argumentação de o Auto de infração em discussão versa sobre descumprimento de obrigações acessórias, consoante se extrai do excerto abaixo (fls. 1167):

Primeiramente, conforme se pode inferir da simples leitura do "Relatório dos Autos-de-Infração", a infração imputada à Recorrente no presente caso é a apresentação de declarações e documentos fiscais com omissão de fatos geradores, ou seja, teria Recorrente relativamente à obrigação acessória, a saber, deixado de informar a GFIP determinados valores que, no entender do Fisco, constituiriam base impositiva das contribuições sociais previdenciárias.

*Por sua vez, e conforme também destacado, contra a Recorrente **também** foram lavrados os Autos de Infração n.ºs DEBCAD 37.264.958-0, 37.264.960-2, cujo crédito tributário dele decorrente restou anulado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I - RJ, e 37.264.966-1, para cobrança das supostas contribuições devidas à Seguridade Social, não havendo que se falar, portanto, em lançamentos não correlatos.*

*Com efeito, o caráter de independência atribuído às obrigações acessórias, em relação às obrigações principais, de que cuida o artigo 113, §§ 2º e 3º, do CTN, **não** pode ser observado de forma absoluta, contrariando, inclusive, preceito basilar do direito privado segundo o qual o acessório segue o principal*

Nesse diapasão, é bem de ver que não houve omissão quanto à informação a respeito de fatos geradores da contribuição previdenciária, posto que, no presente caso, está a RFB a desconsiderar que somente constitui base de cálculo para o salário-de-contribuição o montante percebido pelo empregado

a título de retribuição pelo trabalho, o que não compreende valores identificados na contabilidade e pagos em favor de cooperativas de trabalho e de transporte, em remuneração a serviços contratados, nos termos do artigo 66, inciso III, letras 'c' e 'd' da Instrução Normativa SRP 03 de 2005, tampouco aqueles pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

Uma vez reputada ilegítima a cobrança de contribuições sociais sobre as mencionadas parcelas, a conclusão lógica é de que a contribuinte não estava obrigada a incluir tais parcelas no salário-de-contribuição informado em GFIP. Portanto, não haveria que se falar, outrossim, em multa por descumprimento de obrigação acessória, in casu, senão vejamos."

Com essas considerações a Recorrente passa a discutir o lançamento no tocante às obrigações principais. Enfrentemos.

APLICAÇÃO DO ART. 62 DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. ILEGITIMIDADE DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE OS PAGAMENTOS REALIZADOS ÀS COOPERATIVAS DE TRANSPORTE E TRABALHO

A simples leitura da denominação do tópico permite inferirmos a discussão no ponto em tela: incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados, pelo tomador, às cooperativas de trabalho.

Necessário, nesse tema, reconhecer a declaração de inconstitucionalidade, pronunciada pelo Pretório Excelso, do inciso IV do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, que fundamenta parte do lançamento fiscal.

Reproduzo, como demonstração do entendimento desta colenda Turma, e por sua concisão e clareza, e ainda, por concordar com seu inteiro teor, o voto da Conselheira Dione J Wasilewski, condutor do Acórdão 2201-003.800, de 08 de agosto de 2017:

"Ocorre que esse dispositivo teve sua constitucionalidade questionada perante o Supremo Tribunal Federal STF, no RE 595.838, tendo sido reconhecida sua repercussão geral, o que o submeteu a julgamento na sistemática do art. 543B do Código de Processo Civil de 1973 (Lei nº 5.869, de 1973).

Julgando o mérito, o STF declarou a inconstitucionalidade da norma impugnada, em acórdão cuja ementa tem a seguinte redação:

EMENTA 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.

A União interpôs Embargos de Declaração em face dessa decisão, buscando a modulação dos seus efeitos. Esses embargos, entretanto, foram rejeitados, conforme evidencia a ementa do acórdão:

Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário.

Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional.

1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco.

2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.

3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dandose primazia à Constituição Federal.

4. É de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Tendo isso em vista, e considerando a previsão contida no § 2º do art. 62 do Regimento Interno deste Conselho, pelo qual as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF na sistemática

do art. 543B da Lei nº 5.869, de 1973, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento administrativo, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário nessa matéria." (destaques não constam do original)

Logo, invalidada, por vício de constitucionalidade reconhecido pela Corte Suprema, a previsão legal da exação, forçoso o reconhecimento da inexistência de crédito tributário decorrente da incidência de contribuições previdenciárias sobre pagamento realizados às cooperativas de trabalho pelo tomador de seus serviços.

Recurso provido nessa parte.

ILEGITIMIDADE DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR)

Se insurge a Recorrente quanto à incidência das contribuições sobre os valores pagos a título de PLR, posto que, em sua visão, houve o cumprimento da legislação de regência. Vejamos seus argumentos (fls. 1674):

Verifica-se, assim, que uma norma que detenha caráter regulamentador deve trazer requisitos que estejam em estrita consonância com o conteúdo normativo daquela, caso contrário, será a norma pretensamente reguladora ilegítima ou não terá relevância para a plena eficácia da norma primária.

No caso em apreço, as disposições que estabelecem as diretrizes para a configuração da Participação nos Lucros, as quais devem estar dispostas em legislação regulamentadora, estão previstas na Lei nº 10.101/2000.

A legislação em tela trata, como requisitos para o pagamento da PLR, na forma da lei, da existência de negociação coletiva que determina o quantum e a forma de distribuição da PLR; da fixação de metas individuais e coletivas e criação de regras claras, e dos meios de aferir os resultados perquiridos.

E, como se observa do Termo de Acordo firmado pela Recorrente, já anexado aos autos quando da Impugnação, todos estes pressupostos foram atendidos, eis que existem (a) metas individuais e coletivas a serem atingidas; (b) normas claras para apurar os resultados; (c) previsão em acordo firmado com os empregados.

Ademais, cumpre esclarecer que a despeito do aventado pagamento de PLR acima do limite individual previsto no Termo de Acordo, é lícito concluir que esta regra, como vimos de ver, não faz parte do núcleo essencial para a configuração, ou não, da Participação nos Lucros e Resultados, pois sequer previsto um teto de pagamento na Lei nº 10.101.

Não é lícito afirmar, portanto, que o descumprimento das normas estipuladas no mencionado acordo tem o condão de desnaturar a natureza dos pagamentos realizados, pois se cuida de regra acessória, estipulada dentro da esfera de liberdade do empregador e de seus empregados.

Por fim, ainda que se considere que o não atendimento a limites individuais de pagamento descartaria a natureza da verba como PLR - e este, frise-se, é um dos fundamentos principais do r. acórdão recorrido -, não pode prosperar a conclusão de que há que adotar a mesma consequência para a parcela paga em conformidade com as regras contratuais (isto é, dentro do limite), que estão em perfeita sintonia com os requisitos legais e contratuais, sendo certo que a incidência da contribuição deveria recair, ao menos, apenas sobre as aludidas parcelas pagas em patamares superiores àqueles fixados em Acordo.

E que o fato de se realizar o supracitado pagamento em montante superior ao limite estabelecido em Acordo não modifica a natureza jurídica da parcela paga em conformidade com as regras contratuais, que, como registrado no item 9 (nove) do presente recurso, deriva diretamente do regime jurídico conferido pela Constituição, pela Lei nº 10.101/2000 e pelo Termo de Acordo atai pagamento.

Com efeito, não se pode emprestar um mesmo tratamento jurídico à parcela paga em atendimento a este limite e àquela que o supera, sob pena de afronta ao princípio da razoabilidade, haja vista que a consequência jurídica pretendida (desconsideração de **todo o crédito** como PLR) é desproporcional à sua causa (desconformidade **parcial** do pagamento, em relação à parcela que superou o limite).

Razão pela qual não é de se exigir, ao menos, a cobrança de contribuição sobre a pagamentos realizados em conformidade com as regras contratuais, merecendo reforma a r. decisão vergastada."

Inicialmente, antes de analisar pontualmente as alegações recursais, entendo ser mais adequado, no caso concreto, uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como participação nos lucros e resultados.

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias* 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

"...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, **apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise**" (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. *Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET*, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. *Tributação da Saúde*, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

*“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor”* (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. *Curso de Direito do Trabalho Aplicado*, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, **“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”** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de *“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”*

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário* 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção *“introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta”* (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados **“quando paga ou creditada de acordo com lei específica”** não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade**, ou seja impedir a exação, **a exigência constante de seu antecedente lógico** – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – **deve ser totalmente cumprida**.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, **o Código Tributário Nacional** em seu artigo 111 **preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção**, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico *Introdução à Ciência do Direito* (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.

(grifamos)"

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) **a existência de negociação prévia** sobre a participação; ii) **a participação do sindicato em comissão paritária** escolhida pelas partes **para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados** ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) **o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança** no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem **regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados** e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) **a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.**

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode distinguir determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de meta, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Assim, não assiste razão ao Recorrente.

Ao descumprir o acordo firmado entre as partes, ajuste este que contou com a anuência sindical, e efetuar pagamento de valores superiores ao acordado, a Recorrente contrariou preceito da norma isentiva, atraindo, forçosamente, a incidência tributária.

Portanto, não merece reparo a decisão de piso. Recordemos que suas razões de decidir caminham no sentido acima esposado(fl. 1653):

"10. Assim, entendo que, uma vez fixado no acordo que o valor não poderia exceder a seis salários-base, o seu descumprimento equivale a não observar as regras objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação, prescrito no artigo 2º, § 1º, da Lei 10.101/00, por conseguinte, todos os valores pagos a título de PLR devem integrar o salário de contribuição.

11. Admitir que o empregador pode conceder qualquer valor acima do fixado no acordo, por ser mais benéfico ao empregado, é conceber que a regra de isenção contida no artigo 28, § 9º, alínea "j" da Lei nº 8.212/91 pode ser estendida, contrariando o disposto no artigo 111 do CTN. Não concordo com a Impugnante, pois a lei estabelece um teto de pagamento, sim, que é aquele decorrente da estrita observância da regra objetiva de cálculo do valor a receber pelo empregado. Ou seja, se o instrumento de acordo estabeleceu uma regra objetiva, no sentido de limitar a participação de cada empregado a seis salários-base, este é o teto estabelecido pela lei específica. Ultrapassado o limite acordado, há descumprimento da lei específica, portanto, incide contribuição previdenciária sobre a PLR."

Diante do exposto, forçoso negar provimento ao recurso nessa parte.

Nada mais havendo no recurso voluntário, o que demonstra a concordância da Recorrente com os demais pontos do acórdão de impugnação, passo a conclusão.

CONCLUSÃO

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por conhecer do recurso para dar-lhe provimento parcial, determinando a exclusão do lançamento, inclusive dos reflexos nas obrigações acessórias, dos valores relativos a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos às cooperativas de trabalho.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Relator

Processo nº 12448.720881/2012-51
Acórdão n.º **2201-004.066**

S2-C2T1
Fl. 1.923
