



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.001741/2009-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.705 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de março de 2023
Recorrente IRMÃOS FISCHER SA INDUSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/12/2007

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciado as razões de fato e de direito que amparam lançamento fiscal lavrado em observância à legislação, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

ASSISTÊNCIA EDUCAÇÃO. SÚMULA CARF 149

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior - Súmula CARF 149

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. POSSIBILIDADE.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

CONTRATAÇÃO POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS. TERCEIRIZAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Comprovada a contratação de trabalhadores por meio de empresas interpostas, forma-se o segurado obrigatório diretamente com o tomador dos serviços, passando a ser este o sujeito passivo das contribuições sociais incidentes sobre as remunerações dos trabalhadores pseudo terceirizados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto das alegações de inconstitucionalidade/ilegalidade da autuação; e na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para excluir do lançamento os valores relativos ao auxílio educação (levantamentos “CS - Curso Superior Graduação e PÓS”)

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Sonia de Queiroz Accioly e Eduardo Augusto Marcondes de Freitas.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls.573 e ss) interposto contra decisão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (fls. 547 e ss) que manteve a autuação relativa às contribuições previdenciárias dos segurados destinadas ao custeio da seguridade social.

A R. decisão proferida pelo Colegiado de 1ª Instância analisou as alegações apresentadas, abaixo reproduzidas, e manteve a autuação:

Trata-se de Auto de Infração de cobrança de Obrigação Principal – AIOP lavrado sob DEBCAD – 37.213.2219, consolidado em 28/04/2004 no valor de R\$564.779,69 relativo ao período de 01/04/2004 a 30/12/2007 contendo a cobrança de contribuições previdenciárias dos segurados destinadas ao custeio da seguridade social.

A ciência do sujeito passivo deu-se em 30/04/2009 mediante o recebimento pessoal do representante legal da empresa, conforme consta a fls. 02 dos autos.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 86/105, a exigência fiscal decorreu da apuração de remuneração paga a segurados da Previdência Social, empregados e contribuintes individuais, incidentes sobre os fatos geradores identificados nos seguintes levantamentos:

HE HORA EXTRA FORA DA FOLHA PGTO: refere –se a valores pagos aos segurados empregados a título de Horas Extras e Serviços Prestados não relacionados na Folha de Pagamento da empresa, no período de 04/2004 a 12/2007, apurados nas contas "310102001 Salário e Ordenado Custo Direto", "310201001 Salário e Ordenado Custo Indireto" das rubricas ", "320201002 Salário e Ordenado Desp Adm, com identificação dos valores na planilha identificada como "Base de Cálculo e Contribuição de Segurado (Empregados)".

PLS PLANO DE SAÚDE: Este levantamento refere-se a valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais (Diretores não empregados) à título Plano de Saúde (UNIMED), não extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa, apurados na escrita contábil nas contas "4.2.02.05.000005 SERVIÇOS PROFISSIONAIS CONTRATADOS" e "320205005 SERV PROFISSIONAL E CONTR DESP ADM" e da planilha fornecida pela empresa, com a especificação da data de pagamento, nº da fatura, nome do funcionário beneficiado, valor pago, valor descontado, no período 04/2004 a 12/2007, com identificação dos valores na planilha identificada como "Plano de Saúde – Diretores e Dependentes"

PRI PLR INSALUBRIDADE: refere-se a valores pagos aos segurados empregados à título de PLR Programa de Participação nos Lucros ou Resultados em substituição aos valores pagos referente a insalubridade, em desacordo com a legislação aplicável. Os valores tributáveis foram extraídos da folha de pagamento da empresa, rubrica: "331 PREMIO SEMESTRAL INSALUBRIDADE (FIXO)", no período 05 e 11/2004, 02, 05

e 11/2005, 01, 06 e 11/2006, 05, 09 e 10/2007, e rubrica: " 4 5 PLR Part. Lucros ou Resultados", no período 11/2007.

O auditor fiscal sobre este fato gerador, salienta que até 30/06/2000 a empresa efetuava, mensalmente, aos seus empregados pagamentos a título de insalubridade, todavia, ao considerar extinta a condição de trabalho insalubre, face Laudo Ambiental datado de 03/1999 e para não reduzir da remuneração a parcela então paga a título de adicional de insalubridade houve a transformação em PLR, tendo sido, no entanto, beneficiados somente os empregados que recebiam o adicional sendo o pagamento na nova modalidade semestral. A situação foi referendada mediante Acordo Coletivo de Trabalho abrangendo os anos de 2000 até 2007.

Em 2008, conforme registrado no relatório fiscal, todavia, foi realizada pelo sindicato da categoria reunião para *"esclarecer aos trabalhadores que a partir do mês de julho de 2008 o acordo coletivo para manutenção da salubridade pago semestralmente passará a integrar no salário dos trabalhadores, conforme descrição a seguir: Para os funcionários que recebiam 40% de insalubridade, se for mensalista, o valor a ser incorporado é de R\$ 166,00 (cento e sessenta e seis reais), e para 20% de insalubridade, incorporação de R\$ 83,00 (oitenta e três reais no salário mensal). Para funcionários que recebem por hora, o valor é de R\$ 0,75 (setenta e cinco centavos) para 40% de insalubridade e para 20%, o valor é de R\$ 0,38 (trinta e oito centavos)"*.

Conclui o auditor que de 2000 a 2007 os valores pagos referente ao adicional de insalubridade em forma de PLR com pagamento semestral *"não possuem natureza de verbas relacionadas aos lucros ou resultados da empresa. Pelo contrário, foram incluídas no acordo coletivo com a finalidade de substituir verbas que deveriam ser incorporada ao salário, o que de fato ocorreu somente no ano de 2008."*

PRA PLR ASSIDUIDADE: Este levantamento refere-se a valores pagos aos segurados empregados à título de PLR Programa de Participação nos Lucros ou Resultados atrelados a assiduidade, em desacordo com a legislação aplicável, tendo sido extraídos da folha de pagamento da empresa, rubrica "321 PLRPart. Lucros e Resultados", no período 04/2004 a 12/2007.

Segundo o auditor *"os Acordos Coletivos de Trabalho 2003/2004 2004/ 2005 2005/ 2006 2006/ 2007 e 2007/2008 estabelecem o pagamento semestral à título de participação nos lucros/resultados, vinculado a assiduidade tão somente, e está sendo pago em substituição à gratificação denominada "prêmio assiduidade"*.

Fortalecendo suas alegações o auditor transcreve o art.28, §9º, alínea "j" e art. 2º e 3º da Lei 10.101/2000 que regem as condições de pagamento de PLR. Sobre o tema conclui que *"Os valores pagos relativamente ao item acima não possuem natureza de verbas relacionadas aos lucros ou resultados da empresa. Pelo contrário, foram incluídas no acordo coletivo com a finalidade de premiar a presença do empregado nas dependências da empresa, o nome e a forma como os pagamentos aconteceram não alteram a natureza e finalidade da verba paga, sendo que estas sim devem ser analisadas quando da definição do fato gerador previdenciário"*.

CS CURSO SUPERIOR (GRADUAÇÃO E PÓS): Este levantamento refere-se a valores pagos (reembolsados) aos segurados empregados à título Curso Superior de Graduação e Pós Graduação. Os valores tributáveis foram verificadas na contabilidade da empresa, nas contas "4.2.02.05.000004 TREINAMENTO DE PESSOAL", "320103009 DESP CI FORM PROF DESP I C/VENDAS" , "320205004 DESP C/FORMAÇÃO PROF DESP ADM" e nas planilha fornecida pela empresa, com a especificação da data de pagamento, código do funcionário, Instituição, valor do reembolso/pago, no período 04/2004 a 12/2007.

Explica o auditor fiscal que o contribuinte reembolsa valores pagos referente a cursos, cumprindo item do Manual de Integração, firmado entre empregados e empresa, que impõe o incentivo da empresa ao estudo como forma de aprimoramento funcional mediante o pagamento parcial de mensalidade em cursos técnicos ou de nível superior,

quando a área de estudo estiver diretamente atrelada à função exercida ou, ainda, seja de interesse da empresa.

PRP PLR PRÊMIO PRODUÇÃO: Este levantamento refere-se a valores pagos aos segurados empregados e contribuintes individuais (Diretores não empregados) à título de PLR Programa de Participação nos Lucros ou Resultados – Prêmio Produção, em desacordo com a legislação aplicável. Os valores tributáveis foram extraídos da folha de pagamento da empresa, rubrica "45 PLR Part. Lucros ou Resultados". Para os exercícios de 2004 a 2006, os valores foram levantados nas rubricas "442 PPR Adiantamento", "443 PPR Integral" e "444 PPR Desconto Adiantamento", no período 05, 07 e 09 a 11/2004, 01, 04 a 08 e 10 a 12/2005, 01, 03 a 07 e 09 a 12/2006, 02, 04 a 07 e 09 a 12/2007.

Fundamentando a conduta do fisco, o auditor torna a transcrever o art. 28 §9º, alínea "j" da Lei 8.212/1991, os artigos 2º e 3º da Lei 10.101/2000 e diz que, atendendo à intimação para apresentar o *Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados PLR, a empresa apresentou os INSTRUMENTOS DE ACORDO relativos a participação nos resultados para o exercício de 1996 e 1997 e, que nos exercícios subsequentes, continuou a pagar parcelas semestrais, no entanto, não apresentou os instrumentos de acordo para os exercícios de 1998 a 2007, sendo que neste período os valores pagos não foram frutos de uma negociação entre a empresa e seus empregados e sim um prêmio distribuído pela empresa*. Ressalta, ainda, que na documentação da empresa encontrou varias referências à concessão de benefício denominado "prêmio de produção".

CAE CARACTERIZAÇÃO DE EMPREGADO: Este levantamento refere-se a valores pagos por meio de notas fiscais de serviço aos trabalhadores CARLOS ALBERTO FISCHER, MACIEL LEVI LAUS, ODAIR CARLOS BARNI, GLOBED FRANCISCO FISCHER e ZALMIR PEREIRA, tidos pela autuada como empresários, porém considerados pela fiscalização como autênticos empregados da empresa, porque prestam serviços de forma direta, habitual, remunerada, pessoal e subordinada.

Os valores tributáveis foram verificadas na contabilidade da empresa, entre outras, nas contas "4.1.02.80.000013 SERVIÇO PROFIS. E ASSIST. TÉCNICA", "4.2.01.02.000017 OUTRAS DESPESAS INDIRETAS C/VENDAS", "4.2.02.05.000005 SERVIÇOS PROFISSIONAIS CONTRATADOS", "310204010 SERV PROF E ASSIST TEC CUSTO I PROD", "320103016 SERV PROF E CONTRDESP I C/VENDAS", "320205005 SERV PROFISSIONAL E CONTR DESP ADM", no período 04/2004 a 12/2007.

Sobre o Sr. Carlos Alberto Fischer conta o auditor que ele aparece como sócio da empresa CAF – Assessoria e Consultoria Ltda – CNPJ 04.728.767/000192. Todavia de 01/02/1981 até 09/07/2001 era registrado na autuada como empregado na função de "Gerente de Produção". Após a rescisão do contrato de trabalho, foi contratada a pessoa jurídica de propriedade do referido senhor, para realizar serviços de assessoria e consultoria na área de desenvolvimento, ferramentaria, manutenção e produção industrial, sendo remunerado, mensalmente, até o quinto dia útil subsequente ao mês da prestação dos serviços.

Chama o auditor a atenção para o endereço da empresa CAF Assessoria e Consultoria Ltda constante das Notas Fiscais, pois, coincide com o endereço residencial do referido senhor. Destaca que o serviço é prestado nas dependências da contratante, unicamente, pelo Sr. Carlos, inexistindo empregados e que o outro sócio da empresa é seu filho, que possui 1% do capital social e não exerce nenhuma atividade na empresa.

A situação do Sr. Maciel Levi Laus que é sócio proprietário da empresa Laus Assessoria e Consultoria Ltda – CNPJ 04.713.126/000164 é idêntica à do Sr. Carlos, coincidindo a atividade "gerente de produção e a data de rescisão do antigo contrato de trabalho (09/07/2001). Somente o que tem de diverso é o sócio cotista que, no caso, é a esposa, sem contudo exercer qualquer atividade ou receber remuneração".

O Sr. Odair Carlos Barni que passou a ser sócio proprietário da empresa Ocbarini Assessoria e Consultoria CNPJ 04.728.532/000109, era registrado como empregado até 07/2001 na função de “Gerente de Compras”. O outro sócio na empresa contratada é seu filho com 1% do capital social que não presta nenhum serviço à empresa Irmão Fischer. A execução do serviço obedeceu as mesmas regras da empresa de propriedade do Sr. Carlos.

Já o Senhor Globed Francisco Fischer constituiu firma individual denominada GF Assessoria e Consultoria Supervisor de Marketing com CNPJ 04.728.532/000109. Antes, até 02/2001, exerceu como empregado a atividade de “gerente de Marketing”. A execução do serviço obedeceu as mesmas regras da empresa de propriedade do Sr. Carlos.

O Sr. Zalmir Pereira também constitui firma individual (CNPJ 83.640.532/000110) e até 02/2000 era empregado da autuada na função de “gerente de vendas”. A execução do serviço perante a autuada obedeceu as mesmas regras da empresa de propriedade do Sr. Carlos.

Ressalta, ainda, neste tópico, que nos relatórios de reembolso de viagens os referidos senhores aparecem como detentores dos cargos gerente de produção geral, gerente de compras, gerente comercial e gerente Industrial e Projetistas, bem são os superiores que assinam nos documentos de reembolso de viagens, requisição de pessoal, comunicação interna.

Diante das evidências conclui o auditor fiscal pela existência do vínculo empregatício nos termos do art. 12, inciso I, alínea “a” da Lei nº 8.212/1991, haja vista estarem presentes os pressupostos característicos da relação de emprego: não eventualidade, subordinação jurídica, pessoalidade e onerosidade, face os seguintes pontos:

- os serviços contratados constituem funções relativas à área gerencial da empresa e são necessários ao desenvolvimento das atividades normais do serviço;
- a subordinação jurídica destes trabalhadores é claramente identificada, eis que os trabalhos são desenvolvidos na sede da contratante e fazem parte da estrutura organizacional da empresa e, conseqüentemente, as atividades desempenhadas estão subordinada à sua política administrativa e econômica.
- a exclusividade dos serviços está comprovada nas notas fiscais emitidas em seqüência numérica e ordem cronológica, somente para a contratante, Irmãos Fischer S/A.
- a pessoalidade está caracterizada na contratação da pessoa física e não jurídica, pois os mesmos exercem a atividade pessoal e exclusiva sem o auxílio de empregados, dentro das dependências da empresa e que os endereços das contratadas são, em todos os casos, coincidentes com o endereço residencial dos sócios gerentes.
- a onerosidade, por certo, é o valor pago a título de prestação de serviço, pagos mensalmente, conforme se extrai das Notas Fiscais de Serviços e dos contratos de prestação de serviço.

Por fim, registra o auditor fiscal que foi aplicada a legislação da época da ocorrência dos fatos geradores, em relação as multas de mora, multa de ofício e multa por deixar de declarar fatos geradores em GFIP, pois conforme planilha de fls 519 intitulada “QUADRO COMPARATIVO – MULTA APLICÁVEIS ANTES X APÓS MP 449/2008” as multas aplicáveis, anterior a MP 449/2008, são mais benéficas ao contribuinte.

Cientificado do lançamento, a autuada ofertou impugnação de fls.131/155 com protocolo em 29/05/2009, nos mesmos termos da apresentada no processo Comprot 13971.001740/2009-74, onde alegou, em síntese, os seguintes aspectos:

Sobre o fato gerador decorrente do pagamento de plano de saúde, diz não ter infringido o contido na letra “q”, do artigo 28, §9º da Lei 8.212/1991, uma vez que todos os

funcionários da empresa Irmãos Fischer S/A indústria e Comércio, estão contemplados por plano de saúde, por meio de contrato firmado entre o Sindicato e a Unimed.

Ressalta que a autuada, nos termos da Convenção Coletiva, desde 1996, repassa mensalmente os valores para o Sindicato para o custeio do Plano de Saúde Cooperativo, na forma estabelecida, que reza o seguinte:

"As empresas pagarão mensalmente, a partir de 1996 até o 5o dia útil do mês subsequente, ao Sindicato dos Trabalhadores, sob a denominação de Assistência Social, a importância de R\$30,00(trinta reais), por empregado, cujo valor deverá ser integralmente aplicado no custeio do Plano de Saúde Cooperativo, atualmente UNIMED.

Parágrafo único: Através da Assembléia Geral da Categoria, poderá ser substituído o plano cooperativado UNIMED por outro equivalente."

Desta forma, atendendo regularmente a legislação previdenciária, todos os empregados estão cobertos por plano de saúde, portanto, não há como a autuação, neste ponto ser considerada legal.

Quanto ao levantamento PRI –PLR Insalubridade diz que a incidência de contribuição previdenciária sobre parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados, fere o dispositivo constitucional do inciso XI do art. 7º da CF, contraria o disposto no art. 3º da Lei 10.101/2000 e o art. 28, §9º, alínea "j" da Lei 8.212/1991.

Assevera ser o lançamento inconstitucional porque a distribuição desses valores não configura pagamentos de natureza salarial, uma vez que estão desvinculados da remuneração e estão sob proteção da imunidade tributária objetiva, bem como considera ser a autoridade autuante incompetente para questionar a formalidade e desconstituir a validade das regras negociadas entre empregadores e empregados ou sindicatos de categoria.

Argumenta que se a própria Autoridade Autuante constata, através de provas documentais anexadas no Auto de Infração, que a insalubridade foi neutralizada ou eliminada, não resta dúvida que a obrigação do pagamento da verba denominada insalubridade cessou na data de 30/06/2000, logo, a partir dessa data não há fato gerador de contribuição previdenciária à título de insalubridade.

Diz que a Empresa autuada não tinha obrigação legal de manter o valor correspondente ao adicional na folha de pagamento de seus empregados segurados, porém, buscou entendimentos com o Sindicato da Categoria dos Empregados uma forma legal de manter o pagamento espontaneamente, evitando uma perda de ganho ao empregado.

Reclama que o fisco promoveu o lançamento da contribuição no equivocado entendimento de que *"não teria natureza de verba relacionada aos lucros ou resultados da empresa, porque foi incluída no acordo com a finalidade de substituir o salário. Como visto, não há imposição legal para incorporação de salário referente ao valor pago pela insalubridade quando essa é neutralizada ou eliminada (art.194 da CLT). Como, também, é indiscutível que o pagamento de valores à título de PLR não constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, por expressa disposição constitucional, encontrando-se excluídos da esfera do poder impositivo por meio de contribuição previdenciária"*.

No tocante ao levantamento PRA-PLR ASSIDUIDADE, diz que a autoridade autuante agiu em dissonância com o que prevê os artigos 2º e 3º da Lei 10.101/2000, porque a questão, como determinado pelo dispositivo legal, foi objeto de Convenção Coletiva de Trabalho e que uma vez assim consignado *"o valor pago é referente ao PLR e, portanto, imune à tributação, não deve haver interesse jurídico do INSS em questionar o critério livremente convencionado entre o Sindicatos Patronais e de Empregados, imiscuindo-se em seara alheia"*.

Ressalta que *"as cláusulas normativas previstas em acordo ou convenção coletiva de trabalho somente têm aplicação no curso de seu período de vigência, o qual é estipulado por ocasião de sua formalização, com o limite máximo legal de dois anos.*

Dessa forma, as cláusulas presentes em uma CCT não se incorporam de forma definitiva aos contratos individuais de trabalho e, quando não renovado o instrumento normativo, deixam de ser exigíveis ao término de sua vigência, nos termos do artigo 613 e ss da CLT”.

Frente ao exposto, entende que não há nenhuma ilegalidade na substituição do "prêmio assiduidade" pela Participação de Lucros ou Resultados, muito menos ilegal é o fato de a empresa estabelecer a assiduidade como critério de composição do PLR. Como, também, é indiscutível que o pagamento de valores à título de PLR não constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, por expressa disposição constitucional.

Sobre o levantamento CS – CURSO SUPERIOR(GRADUAÇÃO E PÓS), alega que o fisco não fundamentou a ocorrência de incidência da contribuição previdenciária. Entende que o dispositivo legal art. 28, § 9º, alínea t, da Lei 8.212/1991 não deve ter o limitado alcance emprestado pelo fisco, pois sua finalidade é a de facilitar o acesso dos empregados e trabalhadores em geral ao ensino e a educação, possibilitando, assim, o seu aperfeiçoamento e a evolução dentro do mercado de trabalho e da própria empresa, mediante sucessivas promoções.

Por esta razão, *“tais importâncias não devem ser incluídas no salário de contribuição, até mesmo porque este é composto apenas e, tão somente, das importâncias pagas, devidas ou creditadas destinadas a retribuir o trabalho, circunstâncias nas quais não se enquadra tal “auxílio-educação”, conforme o art. 28, inciso I, da Lei 8.212/91”.*

Sobre o tema, transcreve decisões do STJ.

Em relação ao levantamento CAE – CARACTERIZAÇÃO DE EMPREGADOS, reafirma que as pessoas relacionadas pelo auditor fiscal como empregados foram contratados, após serem demitidos da condição de empregados, como pessoas jurídicas e que os registros encontrados pela fiscalização, com anotações diversas, foram colocados por equívoco e em decorrência do fato de que os mesmos eram funcionários da autuada.

Fundamentando a regularidade da contratação aduz:

- Que o serviço contratado pela autuada *“é de cunho intelectual e não necessita de funcionários, bem como de escritório fora de suas residências, podendo ser prestado, conforme contrato, no endereço da contratante, ou fora deste, sempre que necessário e nos horários a serem previamente ajustados”*;
- Que o entendimento da fiscalização está totalmente divorciado da realidade, bem como não encontra respaldo na legislação pertinente ao assunto;
- Que a característica da prestação de serviços de assessoria, consultoria na área comercial é justamente o fato do mesmo operar sozinho;
- Que as contratadas são empresas regularmente constituídas, seu objeto social e as notas fiscais emitidas são derivadas de contratos de prestação de serviço feito dentro da legislação vigente e pertinente, no caso, os artigos 593 e 594 do Código Civil;
- Que a prestação de serviços prestados pelas empresas contratadas não estão sujeitas à legislação trabalhista, visto tratar-se de relação comercial ou seja, venda e compra e prestação de serviços de assessoramento e consultoria;
- Que o poder de fiscalização tem limites, pois não é possível admitir que o fisco ignore as relações comerciais existentes, bem como os contratos firmados entre particulares, para poder incrementar a sua força arrecadatória, conduta esta contrária ao disposto no art. 170 da Constituição Federal/1988;

Registre-se, ainda, que em cumprimento da Portaria nº 2.924, de 14/06/2011, da Subsecretaria de Tributação e Contencioso – SUTRI, a competência para o julgamento deste processo foi transferida para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora.

É o relatório.

O Colegiado de 1ª Instância examinou as alegações da defesa e manteve as autuações, em R. Acórdão com as ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/12/2007

DEBCAD: 37.213.221-9

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, posto que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

CUSTEIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REEMBOLSO DE MENSALIDADE PAGA A INSTITUIÇÃO DE ENSINO. VERBA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA.

Desconsidera-se o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados se, além de não se observar os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101, de 2000, a empresa contribuinte não utiliza o Programa para os fins previstos constitucionalmente, mas sim para o pagamento de verbas remuneratórias.

O valor relativo ao reembolso de parte de mensalidade escolar, integra o salário de contribuição, quando não caracterizada a existência de um plano educacional, que tenha como finalidade o estímulo à educação básica ou cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. PRESSUPOSTOS DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CARACTERIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR SEGURADO EMPREGADO. LEGALIDADE. AUDITORIA FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. ATRIBUIÇÕES.

São segurados obrigatórios da Previdência Social, na categoria empregado, as pessoas físicas que prestam serviço de natureza urbana à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração.

A autoridade fiscal ao aplicar a norma previdenciária, ao caso em concreto, e observando o princípio da primazia da realidade, tem autonomia para caracterizar uma relação empregatícia, onde o contribuinte entendia não haver, sendo-lhe, no cumprimento de seu dever funcional, permitido o afastamento de contrato civil de prestação de serviços, reconhecendo-se a condição de segurado empregado, para fins de lançamento das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

A verificação da condição de segurado empregado em relação a titular de firma individual ou sócio de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, resulta da apuração de fatos capazes de ensejar a relação de emprego disfarçada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 19/03/2013 (fls. 572), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 15/04/2013 (fls. 573 e ss), insurgindo-se, inicialmente, contra o lançamentos ao fundamento de que:

1 – a decisão de 1ª instância deprezara a convenção coletiva apresentada;

2 – os valores pagos ao plano de saúde UNIMED não integram o salário contribuição, na medida em que todos os funcionários estão contemplados por plano;

3 – a tributação sobre os valores pagos a título de PLR Insalubridade é inconstitucional, por ferir o inciso XI, do art.7º da CF/88, e a legislação vigente. Ressalta ter neutralizado a insalubridade, de forma a não haver fato gerador tributário;

4 - a tributação sobre os valores pagos a título de PLR Assiduidade é inconstitucional, por ferir o inciso XI, do art.7º da CF/88, e a legislação vigente;

5 – as verbas pagas a título de educação não integram o salário contribuição. Ressalta que não se considerou o ensino superior ou pós graduação;

6 - a tributação sobre os valores pagos a título de PLR Prêmio Produção é inconstitucional, por ferir o inciso XI, do art.7º da CF/88, e a legislação vigente. Ressalta que apesar de inexistir instrumento de acordo em todos os anos, as regras eram claras para os empregados e sindicatos;

7 – Carlos Alberto Fischer (da CAF assessoria e Consultoria Ltda); Maciel Levi Laus (da Laus Assessoria e Consultoria Ltda); Odair Carlos Barni (da Ocarni Assessoria e Consultoria Ltda); Globed Francisco Fischer (da GF Assessoria e Consultoria de Globed Francisco Fischer – firma individual) e Zalmir Pereira (Zalmir Pereira ME- firma individual) não são empregados e sim prestadores de serviços.

Busca a declaração de nulidade da autuação.

Esse, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

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

Cumpré ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ainda ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF ,consoante Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

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

Isso porque o controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente.

Também ressalta-se que este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento.

Nesse sentido, art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente. Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

Assim, não cabe conhecer da insurgência de inconstitucionalidade ou ilegalidade da autuação em razão dos levantamentos relativos às verbas pagas a título de PLR, e nem ao menos da ilegalidade/inconstitucionalidade do lançamento ao enfoque de que a autuação e razão dos levantamentos decorrentes da desconsideração de contratos de prestação de serviços fere o princípio da livre iniciativa.

Das Nulidades

Antes de examinar as teses trazidas pela defesa, impõe-se destacar o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, que estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

Código Tributário Nacional

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

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

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Também importa ressaltar os casos que acarretam a nulidade do lançamento, previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento **os atos e termos lavrados por pessoa incompetente** e os **despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente** ou **com preterição do direito de defesa**.

Analisando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6º ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

Da Nulidade do Lançamento - Dos princípios constitucionais.

É de se observar que o procedimento fiscal é uma fase oficiosa em que a fiscalização atua com poderes amplos de investigação, tendo liberdade para interpretar os elementos de que dispõe para efetuar o lançamento. Nessa fase, o Fisco submete-se à regra geral do ônus da prova prevista no Processo Civil – que serve como fonte subsidiária ao processo administrativo fiscal. Como, ainda, não há processo instaurado, mas tão-somente procedimento, não cabe falar em direito de defesa.

Antes da impugnação não há litígio, não há contraditório e o procedimento é levado a efeito, de ofício, pelo Fisco., de forma a restarem afastadas de plano as alegações de **ofensa ao contraditório e ampla defesa**.

O ato do lançamento é privativo da autoridade, e não uma atividade compartilhada com o sujeito passivo (CTN, art.142).

Nesse sentido, a Autoridade Fiscal pode valer-se de algumas peças processuais, e sobrepor-las, sem que com isso advenha qualquer irregularidade ou nulidade ao feito.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 46:

Súmula CARF nº 46

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito

tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Das nulidades alegadas

É de se ressaltar que o direito de ampla defesa foi devidamente garantido ao Recorrente com abertura de prazo para apresentação de defesa ao lançamento, e recurso da decisão colegiada.

Desta forma, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e **inexistindo prejuízo à defesa**, não se há de falar em nulidade do auto de infração ou do Acórdão recorrido.

Por fim, ressalta-se que o pedido de decretação de nulidade diz respeito, em verdade, a questões meritórias, que serão examinadas.

Do Mérito

Vejamos cada uma das afirmações inseridas na peça recursal.

O Recorrente alega que:

1 – a decisão de 1ª instância deprezara a convenção coletiva apresentada.

Segundo o R. Acórdão Recorrido (fls. 556 e ss):

Outro ponto que merece destaque é lembrar que previsão em acordo coletivo não serve para elidir a incidência de contribuição previdenciária, porque as cláusulas constantes em Convenção ou Acordo não podem sobrepor-se a preceitos de ordem Pública.

O artigo 611 da CLT define a Convenção Coletiva de Trabalho como “o acordo de caráter normativo, pelo qual, dois ou mais sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho”.

No entanto, no sistema tributário brasileiro, o princípio da legalidade estrita obriga a que as definições da hipótese de incidência, da base de cálculo e as exclusões do crédito tributário sejam efetuadas por lei.

Portanto, a Convenção Coletiva de Trabalho é um instrumento de efeito normativo que define as condições de trabalho fazendo lei entre as partes (empregadores e empregados), mas que não tem força normativa suficiente para alterar a definição de salário de contribuição constante da Lei 8.212/1991.

Cabe, também, lembrar ao impugnante que a base de cálculo da contribuição previdenciária prevista constitucionalmente é composta não só da folha de salários como também dos demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física (art. 195, I, “a”, CF).

O artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, ao conceituar o Salário de Contribuição, sobre o qual incidirá a alíquota para o cálculo da contribuição do empregado para a Previdência Social, assim dispõe:

(...)

Na legislação previdenciária não existe previsão para a exclusão da incidência de contribuição sobre valores pagos com natureza indenizatória indistintamente. Somente está definida a exclusão da base de cálculo com expressa previsão legal, consoante o disposto no § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, onde descreve as hipóteses isentas, onde mesmo ocorrendo o fato gerador e o respectivo pagamento ao empregado, não haverá a incidência de contribuição social. Tais situações não comportam qualquer

forma de ampliação, na medida em que o próprio parágrafo 9º diz, exclusivamente, quais são as verbas isentas da exação.

Como se observa, a Decisão de Piso não desprezou a Convenção Coletiva. Apenas considerou, corretamente, que não basta que o ajuste entre empregados e sindicatos reconheça determinada verba como isenta da contribuição previdenciária. É preciso que a natureza jurídica da verba esteja em consonância com o regramento à desvinculação de salário, na forma da legislação vigente.

Nesse sentido, de forma análoga, o R. Acórdão 9202-008.605, da C. CSRF, de 17/02/2020, com ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

GRATIFICAÇÃO CONTINGENTE. VINCULAÇÃO AO SALÁRIO. NÃO EVENTUALIDADE. ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. NATUREZA SALARIAL.

A importância paga ao segurado empregado a título de abono, com habitualidade e não desvinculada do salário, integra a base de cálculo da Contribuição Previdenciária para todos os fins e efeitos, não se subsumindo às hipóteses de exclusão contidas na Lei nº 8.212, de 1991, e no Ato Declaratório PGFN nº 16, de 2011.

Ou ainda, Acórdão 9202-007.959, de 18/06/2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO. ABONOS E GRATIFICAÇÃO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de abonos não expressamente desvinculados do salário, por força de lei, integra a base de cálculo das contribuições para todos os fins e efeitos, nos termos do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

Assim, resta afastada a alegação.

2 – os valores pagos ao plano de saúde UNIMED não integram o salário contribuição, na medida em que todos os funcionários estão contemplados por plano.

A respeito do assunto, o Colegiado de Piso (fls. 557 e ss) ressaltou que:

A alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei de Custeio, assim dispõe:

§ 9º Não integram o salário de contribuição:

(...)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Sobre este tema a empresa resume sua defesa ao argumento de que os empregados são atendidos pelo convênio firmado entre o Sindicato e a Unimed e que para custear o referido plano a empresa repassa, por convenção coletiva firmada em 1996, a importância de R\$30,00.

Observe-se, no entanto, que a auditoria fiscal relata nos subitens 4.5 e 4.6, folhas 108 dos autos:

4.5. O contribuinte mantém convênio com a cooperativa UNIMED para oferecer plano de saúde aos seus diretores não empregados e alguns segurados empregados ligados à família dos diretores, não acessível aos demais empregados da empresa. Dentro do plano há também alguns empregados participantes que reembolsam integralmente os valores pagos pela empresa.

Desta forma, os valores tributados referem-se apenas aos diretores, seus dependentes e alguns empregados cuja mensalidade do plano de saúde foi custeada totalmente pela empresa.

4.6. Como a empresa custeia integralmente plano de saúde apenas para seus diretores não empregados, seus dependentes e alguns empregados ligados a família, não sendo extensivo aos seus empregados em geral, deixa de atender o disposto no artigo 28, § 9º, "q" da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.528/97.

O artigo 214, § 9º, inciso XVI do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, estabelece que não integra o salário de contribuição, exclusivamente:

XVI o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou com ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;

Agiu com acerto, portanto, a fiscalização, ao aplicar as disposições específicas da Lei nº 8.212/1991, ao valor despendido com o custeio do plano de saúde diverso daquele contratado entre o Sindicato e a Unimed, abrangendo alguns empregados, diretores e dependentes, na forma como realizada pela empresa, considerando o como base de incidência de contribuição, uma vez que configura um acréscimo indireto à remuneração dos beneficiados.

Do relato fiscal de fls., observa-se que o levantamento decorre de valores pagos a diretores não empregados e seus dependentes, e alguns empregados, à título de plano de saúde – Unimed – que não eram extensivos a todos os empregados. Dentro desse plano, há empregados que reembolsam integralmente os valores pagos pelo Recorrente.

Os documentos de fls. 228 e ss nos autos 13971.001740/2009-74 demonstram que o valor de assistência à saúde não alcançava a totalidade dos empregados, como afirma o Recorrente.

Como se observa, as alegações do Recorrente não se sustentam, face a farta instrução processual.

Importa salientar, ainda, que, por se tratar de regra isentiva, a norma deve ser interpretada literalmente, a teor do disposto no artigo 111, II, da Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional CTN, sob pena de violação aos princípios da reserva legal e da isonomia.

Considerando que somente com a extensão do benefício a todos os empregados e dirigentes do Recorrente poder-se-ia afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre o auxílio médico fornecido pela empresa, resta mantida a autuação.

Soma-se a isso o fato que não havendo autorização legal para que se exclua do salário-de-contribuição as despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados da Previdência Social, referida verba está sujeita à incidência de contribuições sociais. Nesse sentido o R. Acórdão 9202-010.317, de 16/12/2021, da C. CSRF, 9202-010.025, de 26/10/2021, também da C. CSRF, e o o Acórdão da C. CSRF, nº 9202-009.726, de 23/08/2021:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ASSISTÊNCIA À SAÚDE DOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Pelo fato de não haver autorização legal para que se exclua do salário-de-contribuição as despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados da Previdência Social, referida verba está sujeita à incidência de contribuições sociais.

Aliás, essa Relatora vem decidindo que nem mesmo escapam à tributação os valores relativos a assistência médica, quando os planos e as coberturas não são igualitários para todos os segurados, seguindo entendimento do Acórdão 9202-008.341, da C. CSRF, de 20/11/2019, e do Acórdão 9202-009.881, da C. CSRF, de 21/09/2021, dentre outros.

Não havendo o Recorrente desconstituído as provas dos autos, e acolhidos os fundamentos da Decisão recorrida e jurisprudência citada, não há como acolher a alegação do recurso.

3 – as verbas pagas a título de educação não integram o salário contribuição. Ressalta que não se considerou o ensino superior ou pós graduação;

A respeito da temática, extrai-se do Relatório Fiscal que

7. CS - CURSO SUPERIOR (GRADUAÇÃO E PÓS): Este levantamento refere-se a valores pagos (reembolsados) aos segurados empregados a título Curso Superior de Graduação e Pós Graduação.

7.1. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas a prestação de serviço remunerado pelos segurados empregados.

7.2. Os valores tributáveis foram verificadas na contabilidade da empresa, entre outras, nas contas "4.2.02.05.000004 - TREINAMENTO DE PESSOAL", "320103009 - DESP CI FORM PROF - DESP I C/VENDAS", "320205004 - DESP CI FORMAÇÃO PROF - DESP ADM" e da planilha fornecida pela empresa, com a especificação da data de pagamento, código do funcionário, Instituição, valor do reembolso/pago, no período 04/2004 a 12/2007.

7.3. As bases de cálculo estão indicadas no item "01 - SC Empregados" do levantamento "CS - CURSO SUPERIOR (GRADUAÇÃO E PÓS)" do Discriminativo Analítico de Débito - DAD - e no Relatório de Lançamentos - RL, integrantes deste auto de infração;

7.4. Na Planilha anexa ao presente relatório; "Base de Cálculo e Contribuição de Segurado (Empregados)", na coluna "LEV.: CS Curso Superior" consta a relação nominal dos valores pagos.

7.5. O contribuinte reembolsa valores pagos referente a CURSOS SUPERIORES (GRADUAÇÃO E PÓS-GRADUAÇÃO) a diversos empregados, conforme dispõe item 7.4 do Manual de Integração: "7.4 Incentivo ao Estudo: Com o intuito de incentivar o aprimoramento funcional de seus colaboradores, a empresa disponibiliza, anualmente, uma quota para pagamento parcial de mensalidade em cursos técnicos ou de nível superior, quando a área de estudo estiver diretamente atrelada à função exercida ou, ainda, seja de interesse da empresa".

Ressalta-se que o custo relativo à educação superior (graduação e pós-graduação) de que trata o Capítulo IV, arts. 43 a 57 da Lei nº 9.394, de 1996, integra o salário de contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária. Vale dizer, o valor não está alcançado pela exclusão prevista na alínea "t", § 9º, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, pelo que se enquadra como valor pago, devido ou creditado a "qualquer título", conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991;

Examinando a instrução processual e teses da defesa, o Colegiado de Piso (fls. 560 e ss) assinalou que:

A empresa entende, ainda, que os valores pagos a seus empregados destinados ao custeio das mensalidades de cursos de ensino superior encontram-se ao abrigo da não incidência de contribuição previdenciária e em consequência também para os terceiros, por se enquadrarem como cursos de capacitação e qualificação profissionais, conforme previsão contida na alínea “t” do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.711/1998, que assim dispõe:

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

[...]

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

Pelo dispositivo legal supra transcrito, para que não haja incidência das contribuições sociais sobre esses valores, a Lei exige a existência de um plano educacional, que tenha como finalidade o estímulo (a) à educação básica de que trata o artigo 21 da Lei nº 9.394/1996; e (b) a cursos de capacitação e qualificação profissionais, vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa. Além disso, devem ser disponibilizados a todos os empregados e dirigentes, sendo vedada a sua utilização em substituição de parcela salarial.

Nos termos do inciso I do artigo 21 da Lei nº 9.394/1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, a “educação básica” é composta pela educação infantil, pelo ensino fundamental e pelo ensino médio, estando, excluídos os cursos de educação superior. Resta, desta maneira, a ser analisada a hipótese de os pagamentos em referência se enquadrarem como cursos de capacitação e qualificação profissionais.

Os artigos 39 e seguintes da Lei n.º 9.394/1996, introduzido pela Lei n.º 11.741/2008, dispõem:

Capítulo III

Da Educação Profissional e Tecnológica (Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)

Art. 39. A educação profissional e tecnológica, no cumprimento dos objetivos da educação nacional, integra-se aos diferentes níveis e modalidades de educação e às dimensões do trabalho, da ciência e da tecnologia. (Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 1º Os cursos de educação profissional e tecnológica poderão ser organizados por eixos tecnológicos, possibilitando a construção de diferentes itinerários formativos, observadas as normas do respectivo sistema e nível de ensino. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 2º A educação profissional e tecnológica abrangerá os seguintes cursos: (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

I – de formação inicial e continuada ou qualificação profissional; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

II – de educação profissional técnica de nível médio; (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

III – de educação profissional tecnológica de graduação e pós graduação. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

§ 3º Os cursos de educação profissional tecnológica de graduação e pós-graduação organizar-se-ão, no que concerne a objetivos, características e duração, de acordo com

as diretrizes curriculares nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação. (Incluído pela Lei nº 11.741, de 2008)

Art. 40. A educação profissional será desenvolvida em articulação com o ensino regular ou por diferentes estratégias de educação continuada, em instituições especializadas ou no ambiente de trabalho. (Regulamento)

Art. 41. O conhecimento adquirido na educação profissional e tecnológica, inclusive no trabalho, poderá ser objeto de avaliação, reconhecimento e certificação para prosseguimento ou conclusão de estudos. (Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)

Art. 42. As instituições de educação profissional e tecnológica, além dos seus cursos regulares, oferecerão cursos especiais, abertos à comunidade, condicionada a matrícula à capacidade de aproveitamento e não necessariamente ao nível de escolaridade. (Redação dada pela Lei nº 11.741, de 2008)

Pretendeu o legislador que a educação profissional, desenvolvida no ambiente de trabalho ou em instituições especializadas, aconteça de forma articulada com o ensino regular ou por meio de estratégias de educação continuada, tendo como objetivo o permanente desenvolvimento de aptidões para vida produtiva do trabalhador.

Consoante estabelecem a alínea “t” do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, e o artigo 39 da Lei nº 9.394/1996, no plano educacional devem conter regras claras sobre a forma como serão disponibilizados os recursos, quais os cursos e seus beneficiários. Na hipótese de plano educacional que vise à capacitação e qualificação profissionais, a empresa deve ainda esclarecer como o curso colocado à disposição dos empregados e dirigente encontra-se inserido nos objetivos empresariais, de forma que o vincule com a atividade desenvolvida pela empresa, capacitando e qualificação o trabalhador na atividade profissional, para que seja atingido o seu objetivo.

Portanto, considerando que a empresa apenas cita a cláusula constante do seu Manual de Integração, que impõe o incentivo ao estudo como forma de aprimoramento funcional, mediante o pagamento parcial de mensalidade em cursos técnicos ou de nível superior, e não comprova o preenchimento dos requisitos necessários para que pudesse usufruir o benefício da não incidência contido na alínea “t” do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 aplica-se a regra geral contida no artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997.

Relativamente às verbas pagas relativas a educação superior a empregados vejamos.

O relato fiscal apenas assinala que o curso superior não está alcançado pela norma isentiva.

Não descreve ausência do cumprimento de requisitos, fundamentação do R. Acórdão Recorrido.

De fato, a isenção atinge os valores gastos com educação básica e/ou profissionalizante, de forma a englobar educação superior se comprovadamente profissionalizante (condição legal).

Nesse sentido, a Colenda CSRF, no Acórdão 9202-006.553 – 2ª Turma, de 28/02/2018, em voto vencedor proferido pelo redator designado, Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, assinalou que:

A matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidente sobre a remuneração dos trabalhadores em geral é a alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal que dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos

orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

À luz da previsão constitucional, o art. 28 da Lei nº 8.212/1991 instituiu a base de cálculo sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias de empregadores e empregados, sob a denominação de “salário-de-contribuição”. Senão vejamos a abrangência de referida base de incidência:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

É certo que a Lei de Custeio Previdenciário, sendo norma de caráter tributário, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (art 110, do CTN), como, no meu entender, é o caso do Direito do Trabalho. Assim, ao inserir o termo “salário” na definição da base de cálculo das contribuições, a norma previdenciária buscou preservar o alcance da expressão tomada de empréstimo da legislação trabalhista, em toda a sua abrangência.

O conceito de salário trazido para a legislação pátria tomou por base o art. 1º da Convenção nº 95 da Organização Internacional do Trabalho – OIT, que tem o Brasil entre seus signatários. De acordo com referido dispositivo:

ARTIGO 1º

Para os fins da presente convenção, o termo "salário" significa, qualquer que seja a denominação ou modo de cálculo, a remuneração ou os ganhos susceptíveis de serem avaliados em espécie ou fixados por acordo ou pela legislação nacional, que são devidos em virtude de um contrato de aluguel de serviços, escrito ou verbal, por um empregador a um trabalhador, seja por trabalho efetuado, ou pelo que deverá ser efetuado, seja por serviços prestados ou que devam ser prestados.

Na mesma linha, o caput do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT arrolou como parcelas integrantes dos salários dos trabalhadores utilidades decorrentes do contrato laboral como alimentação, habitação, vestuário, dentre outras:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

Assim, a princípio, a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros (salário-de-contribuição) abrange toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos alimentação, habitação, vestuário, material escolar, além de outras prestações in natura.

Por outro lado, o fato de a legislação trabalhista retirar determinada parcela remuneratória do conceito de salário não implica sua automática exclusão da base de cálculo desse ou daquele tributo. Digo isso porque embora a Lei nº 10.243/2001 tenha alterado a CLT para excluir do salário, para efeito dos direitos sociais dos trabalhadores, os valores despendidos pelos empregadores com livros e materiais didáticos, não vejo como essa alteração possa se refletir invariavelmente na legislação previdenciária. Ademais, o próprio § 2º do art. 458 da CLT é expresso no sentido de que sua aplicação está restrita àquele artigo da norma trabalhista.

In casu, ainda que estivéssemos diante de eventual conflito de normas, o que claramente não se verifica, seria aplicável a regra de hermenêutica jurídica segundo a qual lei especial derroga lei geral, ou seja, no contexto que hora se analisa, prevaleceria a norma de caráter tributário.

Retomando-se o exame do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, vê-se que o salário-de-contribuição abrange a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos empregados, incluindo-se nessa relação os ganhos habituais percebidos sob a forma de utilidades. Donde se depreende que, em se tratando de utilidades disponibilizadas pela empresa aos obreiros que lhe prestam serviços, sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária dependerá da verificação dos seguintes requisitos:

- a) onerosidade;
- b) retributividade; e
- c) habitualidade.

Inexistem dúvidas de que o reembolso de despesas havidas com material escolar tem caráter oneroso, tornando-se despicando tecer maiores comentários a esse respeito.

Do mesmo modo, sendo o benefício pago no contexto da relação laboral, estando inclusive previsto em acordo coletivo de trabalho, resta caracterizada sua índole retributiva, bem assim a habitualidade dessa parcela.

Apercebe-se, pois, que os reembolsos de valores aqui tratados ostentam natureza nitidamente remuneratória e assim, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias dependeria de previsão expressa em norma de caráter tributário, mormente no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o qual, no que se refere a isenção, relaciona exaustivamente as parcelas ao abrigo desse favor legal.

Especificamente com relação a educação, à época da ocorrência do fato gerador das contribuições objeto do presente lançamento, a alínea “t” do referido § 9º dispunha:

Art. 28. [...]

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

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

Sem maiores digressões acerca do dispositivo legal reproduzido, posto que desnecessário no presente caso, no meu entender estamos diante de regra que já possibilitava que os dispêndios suportados pelas empresas com a educação de seus empregados abrangessem tanto cursos de graduação quanto de pós-graduação quando vinculados às atividades desenvolvidas pelo empregador, haja vista os cursos de capacitação e qualificação profissional não estarem restritos à educação básica. A Lei nº 12.513/2011 apenas deixou mais clara essa hipótese.

Contudo, estamos diante de norma isentiva que, consoante disposto no art. 111 do CTN, deve ser interpretada literalmente. Ora, a regra insculpida na alínea “t” do § 9º do

art. 28 da Lei nº 8.212/1991 trata de plano educacional, sendo defeso ao interprete da norma ampliar seu alcance com o fito estender a isenção a reembolsos de despesas com material escolar, isto é, a hipótese que não se encontra expressamente prevista em lei.

De mais a mais, nem mesmo a Lei nº 12.513/2011 isentou das contribuições previdenciárias os valores relacionados a despesas aqui referidas. Significa dizer que, ainda que o art. 112 do CTN possibilitasse a retroação de norma legal para elidir o pagamento de tributo, não haveria como prover o recurso especial do sujeito passivo, face a inexistência da propalada isenção mesmo para competências posteriores às de ocorrência dos fatos geradores insertos no lançamento em questão.

Assevere-se que o art. 112 do CTN refere-se exclusivamente a “lei tributária que define infrações”, o que não é o caso aqui retratado. E mais, o art. 144 do Codex Tributário é expresso no sentido de que “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Em vista do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Sujeito Passivo.

Entretanto, apesar de inexistir elementos probantes nos autos, no sentido de que a educação superior fosse profissionalizante, impõe-se a aplicação da Súmula CARF nº 149.

Em momento algum, a Autoridade Fiscal abordou a falta de comprovação da condição de serem os cursos profissionalizantes.

Segundo precedentes da Súmula CARF 149, o julgador deve-se valer da Súmula 149 nas situações em que o lançamento decorre exclusivamente do fato de o ensino ser superior, como no caso dos presentes autos.

Súmula CARF 149

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Aplicada a Súmula CARF 149, deve ser exonerado o crédito tributário constituído em razão do auxílio educação.

4 – a tributação sobre os valores pagos a título de PLR Insalubridade, Assiduidade e Prêmio Produção Ressalta ter neutralizado a insalubridade, de forma a não haver fato gerador tributário. Ressalta que apesar de inexistir instrumento de acordo em todos os anos, as regras eram claras para os empregados e sindicatos.

Segundo o Relato Fiscal:

5. PRI - PLR INSALUBRIDADE: Este levantamento refere-se a valores pagos aos segurados empregados à título de PLR - Programa de Participação nos Lucros ou Resultados em substituição aos valores pagos referente a insalubridade, em desacordo com a legislação aplicável.

5.1. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas a prestação de serviço remunerado pelos segurados empregados.

5.2. Os valores tributáveis foram extraídos da folha de pagamento da empresa, rubrica: "331 PREMIO SEMESTRAL INSALUBRIDADE (FIXO)", no período 05 e 11/2004, 02, 05 e 11/2005, 01, 06 e 11/2006, 05, 09 e 10/2007, e rubrica: " 4 5 - PLR Part. Lucros ou Resultados", no período 11/2007.

5.3. As bases de cálculo estão indicadas no item "01 - SC Empregados" do levantamento "PRI - PLR INSALUBRIDADE" do Discriminativo Analítico de Débito - DAD - e no Relatório de Lançamentos - RL, integrantes deste auto de infração;

5.4. Na Planilha anexa ao presente relatório: "Base de Cálculo e Contribuição de Segurado (Empregados)", na coluna "LEV.: PRI PLR Insalubridade" consta a relação nominal dos valores pagos.

5.5. Até 30/06/2000 a empresa Irmãos Fischer S/A efetuava mensalmente o pagamento a título de insalubridade a empregados de diversos setores.

5.6. Conforme consta do ofício remetido em 15/05/2000 pela empresa ao Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e do Material Elétrico de Brusque - SC (Cópia Anexo II), houve a neutralização/eliminação das condições insalubres existentes na Empresa (Conforme Laudo Ambiental de 17/18 de março de 1999).

5.7. No mesmo ofício acima citado a empresa propõe ao Sindicato que: "por uma questão da sua política de relações trabalhistas, a Empresa vem buscar entendimentos para proporcionar uma forma de manutenção da "Salubridade", e também, da renda dos seus empregados, **sem** reconhecer o referido adendo como de natureza salarial".

5.8. O Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e do Material Elétrico de Brusque - SC convocou uma Assembleia Geral Extraordinária para o dia 26.06.2000 (Cópia Anexo II), para deliberar sobre o seguinte assunto:

- Pagamento do referido adicional em forma de PLR, com antecipação de 50% no mês de julho de 2000 e mais 50% após seis meses;
- Pagamento em forma de PLR, bimestre ou seja 33,33% a cada dois meses.
- Pagamento de 100% no mês de dezembro de 2000.

5.9. Sendo que foi aprovado pela maioria de votos a proposta de antecipação de 50% no mês de julho de 2000 e mais 50% após seis meses.

5.10. Assim a empresa Irmãos Fischer S/A e o Sindicato firmaram um acordo coletivo, onde a empresa deixou de pagar em folha de pagamento a verba referente a insalubridade e passou a pagar a título Participação nos Resultados, no entanto a respectiva Participação coube tão somente àqueles empregados que recebiam a verba insalubridade no ato do acordo.

5.11. O Acordo Coletivo de Trabalho para pagamento do adicional de insalubridade em forma de PLR com pagamento semestral foi acordado também para os anos de 2001 a 2007, sendo que 25/07/2008 foi acordado que o valor pagos semestralmente seria incorporado ao salário, nos seguintes termos:

Reunião para esclarecer aos trabalhadores que a partir do mês de julho de 2008 o acordo coletivo para manutenção da salubridade pago semestralmente passará a integrar no salário dos trabalhadores, conforme descrição a seguir: Para os funcionários que recebiam 40% de insalubridade, se for mensalista, o valor a ser incorporado é de R\$ 166,00 (cento e sessenta e seis reais), e para 20% de insalubridade, incorporação de R\$ 83,00 (oitenta e três reais no salário mensal). Para funcionários que recebem por hora, o valor é de R\$ 0,75 (setenta e cinco centavos) para 40% de insalubridade e para 20%, o valor é de R\$ 0,38 (trinta e oito centavos).

5.12. A Lei 8.212/91 ao tratar do assunto estabelece em seu art. 28, § 9º, "j":

"§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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

5.13. A Lei 10.101/2000 que regula a participação dos empregados nos lucros ou resultados dispõe:

"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.

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."

5.14. Entretanto, os valores pagos referente ao adicional de insalubridade em forma de PLR com pagamento semestral acima citado não possuem natureza de verbas relacionadas aos lucros ou resultados da empresa. Pelo **Contrário**, foram incluídas no acordo coletivo com a finalidade de substituir verbas que deveriam ser incorporada ao salário, o que de fato ocorreu somente no ano de 2008.

5.15. O nome e a forma como os pagamentos aconteceram não alteram a natureza e finalidade da verba paga, sendo que estas sim devem ser analisadas quando da definição do fato gerador previdenciário.

6. PRA - PLR ASSIDUIDADE: Este levantamento refere-se a valores pagos aos segurados empregados à título de PLR - Programa de Participação nos Lucros ou Resultados atrelados a assiduidade, em desacordo com a legislação aplicável.

6.1. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas a prestação de serviço remunerado pelos segurados empregados.

6.2. Os valores tributáveis foram extraídos da folha de pagamento da empresa, rubrica "321 PLR-Part. Lucros e Resultados", no período 04/2004 a 12/2007.

6.3. As bases de cálculo estão indicadas no item "01 - SC Empregados" do levantamento "PRA - PLR ASSIDUIDADE" do Discriminativo Analítico de Débito - DAD - e no Relatório de Lançamentos - RL, integrantes deste auto de infração;

6.4. Na Planilha anexa ao presente relatório: "Base de Cálculo e Contribuição de Segurado (Empregados)", na coluna "LEV.: PRA PLR Assiduidade" consta a relação nominal dos valores pagos.

6.5. Os Acordos Coletivos de Trabalho 2003/2004 - 2004/2005 - 2005/2006 - 2006/2007 e 2007/2008 estabelecem o pagamento semestral à título de participação nos lucros/resultados, vinculado a assiduidade tão somente, e está sendo pago em substituição à gratificação denominada "prêmio assiduidade".

6.6. Os valores pagos à título de PLR ASSIDUIDADE é idêntico e substituiu o "Prêmio Assiduidade", que também era estabelecido em Acordo Coletivo de Trabalho, a única diferença é que o PLR ASSIDUIDADE, embora calculado mensalmente, é pago semestralmente, abaixo transcreve-se item 3 da Sentença Trabalhista Proc. RT 768/99 - Junta de Conciliação e Julgamento de Brusque/SC (Cópia no Anexo II), que relata como era o Prêmio Assiduidade antes de ser transformado em PLR ASSIDUIDADE:

"03 - Prêmio assiduidade

O prêmio assiduidade é um benefício que decorre de previsão inserta na cláusula 14a da Norma Coletiva (fls. 22). Segundo a norma, o empregado tem direito ao referido

prêmio, na importância de R\$ 30,70 ao mês, desde que não tenha faltado ao trabalho. Presume-se que o trabalhador tenha cumprido integralmente a sua jornada, ante a ausência de contestação acerca desse fato, deferindo-se-lhe o prêmio assiduidade no período de setembro/97 até abril/98, inclusive, por serem os meses em que trabalhou integralmente. "

6.7. Verifica-se que nos acordos coletivos apenas substituiu-se a nomenclatura de "PRÊMIO ASSIDUIDADE" para "PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS/RESULTADOS - ASSIDUIDADE", a seguir transcreve-se a Cláusula 14a da CCT 2004/2005:

"CLÁUSULA 14a - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS/RESULTADOS - ASSIDUIDADE

Fica convencionado, a partir de 1º de maio de 2004, a título de participação nos lucros/resultados, vinculado a assiduidade, o pagamento semestral, por empregado, da importância de até R\$ 206,00 (duzentos e seis reais), na proporção de 1/6 (um seis avos) por mês, cuja jornada normal de trabalho for integralmente cumprida (sem faltas justificadas ou não), salvo:

6.8. A Lei 8.212/91 ao tratar do assunto estabelece em seu art. 28, § 9o , " j ":

(...)

6.9. A Lei 10.101/2000 que regula a participação dos empregados nos lucros ou resultados dispõe:

(...)

6.10. Portanto a Lei nº 10.101/00, determina em seu artigo 2º que a deverá haver uma negociação entre empresa e seus empregados, estabelecendo a forma de participação nos lucros e que desta negociação deve resultar instrumento com regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismo 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; b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

6.11. De acordo com a convenção coletiva, a empresa pagou a seus empregados valores a título de participação nos lucros e resultado, em substituição à gratificação denominada "prêmio assiduidade", o que está em desacordo com o a lei 10.101/2000.

6.12. Os valores pagos relativamente ao item acima não possuem natureza de verbas relacionadas aos lucros ou resultados da empresa. Pelo Contrário, foram incluídas no acordo coletivo com a finalidade de premiar a presença do empregado nas dependências da empresa, o nome e a forma como os pagamentos aconteceram não alteram a natureza e finalidade da verba paga, sendo que estas sim devem ser analisadas quando da definição do fato gerador previdenciário.

8. PRP - PLR PREMIO PRODUÇÃO: Este levantamento refere-se a valores pagos aos segurados empregados e contribuinte individuais (Diretores não empregados) à título de PLR - Programa de Participação nos Lucros ou Resultados – Prêmio Produção, em desacordo com a legislação aplicável.

8.1. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas a prestação de serviço remunerado pelos segurados empregados e contribuintes individuais (sócios administradores).

8.2. Os valores tributáveis foram extraídos da folha de pagamento da empresa, rubrica "45 PLR - Part. Lucros ou Resultados". Para os exercícios de 2004 a 2006, os valores foram levantados nas rubricas "442 PPR Adiantamento", "443 PPR Integral" e "444 PPR Desconto Adiantamento", no período 05, 07 e 09 a 11/2004, 01, 04 a 08 e 10 a 12/2005, 01, 03 a 07 e 09 a 12/2006, 02, 04 a 07 e 09 a 12/2007.

8.3. As bases de cálculo estão indicadas no item "01 - SC Empregados" e "03 - BC C. Ind/Adm/Aut" do levantamento "PRP - PLR PRÊMIO PRODUÇÃO" do

Discriminativo Analítico de Débito - DAD - e no Relatório de Lançamentos - RL, integrantes deste auto de infração;

8.4. Na Planilha anexa ao presente relatório: "Base de Cálculo e Contribuição de Segurado (Empregados)", na coluna "LEV.: PRP - PLR Prêmio Produção" consta a relação nominal dos valores pagos aos segurados empregados e na planilha anexa: "PRÊMIO PRODUÇÃO - DIRETORES" consta a base de cálculo dos contribuinte individuais (Diretores não empregados).

8.5. A Lei 8.212/91 ao tratar do assunto estabelece em seu art. 28, § 9º, "j":

(...)

8.6. A Lei 10.101/2000 que regula a participação dos empregados nos lucros ou resultados dispõe:

(...)

8.7. Intimada a apresentar o "Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados - PLR", a empresa apresentou os "INSTRUMENTOS DE ACORDO" relativos a participação nos resultados para o exercício de 1996 e 1997 (ANEXO II).

8.8. Conforme se extrai do Instrumento de Acordo datado em 01/07/1997, o acordo era para o exercício de 1997:

INSTRUMENTO DE ACORDO -1997

"Art. 4º - O Pagamento correspondente aos resultados obtidos será processado da seguinte maneira:

Exercício de 1997 - meses de junho e dezembro.

Art. 5º- Para o pagamento correspondente a primeira parcela de 1997, serão computados e tomados como base os resultados alcançados no primeiro semestre/97.

Art. 6º - Para o pagamento referente a segunda parcela, serão computados e tomados como base os resultados alcançados no segundo semestre/97.

Art. 7º- Eventuais diferenças para maior ou menor verificadas no último mês (junho) do primeiro semestre/97, serão compensados no mês de dezembro/97.

Art. 8º - Os pagamentos a que se refere este artigo, serão feitos juntamente como a folhas de pagamentos dos trabalhadores dos respectivos meses, ou se/a. junho/97 e dezembro/97."

8.9. Nos exercícios subsequentes a empresa continuou a pagar parcelas semestrais, no entanto, não apresentou os instrumentos de acordo para os exercícios de 1998 a 2007, sendo que neste período os valores pagos não foram frutos de uma negociação entre a empresa e seus empregados e sim um prêmio distribuído pela empresa.

8.10. A própria empresa denomina em vários documentos o valor distribuído como: "PRÊMIO DE PRODUÇÃO", vejamos a ata da reunião, onde participaram os Srs. Maciel, Nilton, Geraldo e Osni: "Setor/Dep.: Prêmio Produção Data: 08/11/2007 Horário: 10:00 às 10:15 Tópicos tratados:

1- VALOR DO PRÊMIO DE PRODUÇÃO REFERENTE AO SEMESTRE 2007, QUE SERÁ PAGO NO QUINTO DIA ÚTIL DE DEZEMBRO 2007. VALOR -R\$ 346,37"

8.11. Nas atas da Comissão Prêmio de Participação nos Resultados apresentada pela empresa (ANEXO II) verifica-se alguns aspectos:

8.11.1. Na escolha dos membros da comissão responsável pela negociação da Participação nos lucros ou resultados não foi detectado processo para escolha dos membros por parte dos empregados pelos próprios empregados.

8.11.2. Ao contrário, há indícios que a empresa reunia/escolhia um grupo determinado de empregados apenas para divulgar a data e o valor a ser pago, como se extrai das Atas de Reunião apresentadas pela empresa.

8.11.3. Também não houve a participação do representante indicado pelo Sindicato da categoria na comissão;

8.12. No Manual de Integração (página 9), no item 7 - DOS BENEFÍCIOS, mais especificamente no item 7.3 estabelece:

"7.3 Prêmio Produção: Será concedido um prêmio aos colaboradores, calculado com base no número de horas cumpridas individualmente e no rendimento do trabalho em grupo, de acordo com as metas estabelecidas pela empresa e o resultado da produtividade e dos lucros, no período de 1 (um) semestre."

8.13. Portanto os valores foram pagos em desacordo com a Lei 10.101/2000, e Integrando desta forma o salário de contribuição, pois:

a) Não há instrumento de acordo: o que evidencia que não houve a negociação entre empresa e empregados (Art. 2º) e por consequência o não atendimento dos requisitos do § 1º do Art. 2º;

b) Os empregados não escolheram os seus representantes na comissão (Art. 2º, I) c) Não houve a participação na comissão do representante do sindicato da categoria (Art. 2º, I);

Relativamente à autuação a respeito do pagamento de valores sob a denominação PLR/Assiduidade e Insalubridade, a Decisão de 1ª Instância (fls. 558 e ss) considerou que:

A segunda questão a ser analisada diz respeito à desvinculação da Participação no Lucro e Resultado (PLR) do conceito de remuneração.

É mister, no caso, verificar as condições em que as verbas tidas pela autuada como Participação nos Lucros e Resultados PLR, foram ajustada e paga, para que se possa concluir se as mesmas correspondem, ou não, àquela disciplinada pela Lei nº 10.101/2000, excluída da tributação por força do inc. XI, do art. 7º da Constituição Federal e alínea "j", do § 9º, do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

A Carta Magna definiu como direito dos trabalhadores, consoante redação do inciso XI do art. 7º, a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em Lei.

(...)

A Lei nº 10.101/2000 pôs fim à discussão acerca da auto aplicabilidade do dispositivo constitucional, pois passou a regulamentar a participação do trabalhador nos lucros ou resultados da empresa.

A Lei nº 8.212/1991, no art. 28, §9º, j, condiciona a exclusão da parcela de participação nos lucros ou resultados do salário de contribuição dos segurados se ocorrer a estrita observância da Lei que regulamentou o dispositivo constitucional.

Os requisitos a serem atendidos estão elencados na Lei nº 10.101/2000, em especial nos incisos I e II do § 1º do art. 2º.

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 – índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

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

Vê-se, portanto, que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas; mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para a revisão do acordo; critérios e condições, tais como: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

A defesa alega que houve interpretação equivocada da legislação, pois não se pode exigir que conste do acordo programa de metas, quando a Lei nº 10.101/2000 apenas faculta às partes a adoção dos critérios e condições, elencados nos incisos I e II do §1º do art. 2º da referida Lei.

Ao contrário do alegado, a citada norma infraconstitucional, exige sim, nos termos dos incisos I e II do §1º do seu art. 2º da Lei 10.101/2000 a negociação entre a sociedade e seus empregados para o ajuste de metas, resultados, prazos, produtividade ou qualquer outro critério dependente do trabalho para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. Não há faculdade no texto da lei; quando muito, pode-se afirmar que o legislador exemplificou os critérios e condições a serem observados pelas partes para a composição dos instrumentos de negociação.

A exigência legal de estabelecimento de critérios para a participação nos lucros ou resultados, está, portanto, em consonância com o conceito e características próprias da verba denominada participação nos lucros ou resultados – PLR.

Reforçando mais, cabe dizer que a PLR tem como causa a obtenção de lucro ou resultado positivo pela sociedade e vincula-se ao cumprimento de metas e resultados preestabelecidos, cujo alcance está diretamente ligado aos esforços dos empregados. É parcela instituída para que o empregado se anime a produzir mais. Tem caráter condicional, não só do alcance de lucro ou do resultado positivo, mas do cumprimento de metas ou resultados ligados à ação dos empregados. É uma forma de integração do trabalhador na sociedade por meio da divisão dos resultados obtidos pelo empregador, com a colaboração do empregado, significando que empregado e empregador cooperaram uns com os outros para que se alcançasse o lucro ou o resultado positivo.

No presente caso, houve apenas a fixação do valor a ser pago como participação nos lucros ou resultados, como substitutivo de adicionais anteriormente vinculados ao ambiente de trabalho, como insalubridade, ou como prêmio por assiduidade.

Admitir que tal pagamento não estivesse sujeito ao alcance de metas e resultados ou qualquer outro critério dependente do trabalho para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, seria aceitar o desvirtuamento da rubrica e o ensejo à fraude, pois o empregador poderia instituir pagamentos mascarados com o rótulo de “participação nos lucros ou resultados” apenas para não ter natureza salarial e não pagar os respectivos encargos sociais.

Vejamos a instrução processual.

A fls. 168 e ss, dos autos nº 13971.001740/2009-74, foi juntado Acordo Coletivo para Manutenção da Salubridade – PLR, de junho de 2000.

Do documento extrai-se:

Cláusula Primeira: As partes acordantes, reconhecem, como reconhecido tem, as medidas de neutralização/eliminação das condições insalubres existentes na empresa, para os funcionários dos postos de trabalho lotados nas seções de ferramentaria, eletrodomésticos, carrinho de mão, engenharia de produto, expedição, manutenção mecânica, bicicleta, PCP, caixa d'água, betoneira, através da a realização de "Laudo Ambiental" e adoção das medidas cabíveis implementadas no mês de março de 1999, fazendo, por conseguinte, cessar o direito de percepção do adendo "adicional de insalubridade", na forma do art. 194 da Consolidação das Leis do Trabalho".

(...)

Cláusula Quarta: Assim, fica acordado a distribuição, a título de participação nos resultados (lucros), vinculado a manutenção da salubridade nas seções e respectivos postos de trabalho indicados na cláusula primeira supra, o pagamento semestral, a partir de 01.07.2000, para os funcionários nas mesmas lotados, da importância de R\$ 362,40 (Trezentos e sessenta e dois e reais e quarenta centavos) na proporção de 1/6 (um seis avós), por mês, cujas as condições de salubridade forem integralmente mantidas.

Parágrafo Primeiro: Cessada a condição de salubridade, cessa automaticamente o direito à percepção da participação avençada no "caput" desta cláusula, não gerando qualquer direito adquirido.

Parágrafo Segundo: O pagamento do valor semestral da participação dos resultados avençado nesta cláusula, será antecipado 50% no mês de julho de 2000 e 50 % no mês de dezembro de 2000, e a partir do ano de 2001 será pago de acordo com a PLR contida na Convenção Coletiva de Trabalho.

Com texto semelhante, o Acordo Coletivo de 2004 e o de 2006.

A fls.747 e ss dos autos nº 13971.001740/2009-74, Convenção Coletiva (2003/2004) com previsão de pagamento de verba denominada PLR Assiduidade.

C L Á U S U L A 1 4 a - P A R T I C I P A Ç Ã O N O S L U C R O S / R E S U L T A D O S - A S S I D U I D A D E

Fica convencionado, a partir de 1º de maio de 2003, a título de participação nos lucros/resultados, vinculado a assiduidade, o pagamento semestral, por empregado, da importância de a t é R\$ 195,00 (cento e noventa e cinco reais) , na proporção de 1/6 (um seis avos) por mês, cuja jornada normal de trabalho for integralmente cumprida (sem faltas justificadas ou não), salvo:

- a) as previstas no artigo 473 incisos I a I V da C L T ;
- b) os dias de prestação de serviço à Entidade Sindical Profissional, dos membros efetivos e suplentes da Diretoria;
- c) os primeiros 15 (quinze) dias de afastamento, em caso de acidente de trabalho ocorrido na Empresa (excluído o equiparado);
- d) as entradas no serviço, verificada com atraso, em decorrência de acidente de transportes, quando devidamente comprovadas mediante atestado da empresa concessionária (parágrafo 3o , art. 12, Decreto nº 27048, de 12/08/49).

P A R Á G R A F O P R I M E I R O - O valor semestral da participação nos resultados estabelecidos nesta cláusula serão efetuados, respectivamente, até o quinto dia útil do mês de d e z e m b r o de 2003 e j u n h o de 2004, ou proporcionalmente, na ruptura do contrato de trabalho. Fica facultado às empresas antecipar as datas de pagamento acima acordadas, desde que observada, para efeito de apuração, a periodicidade ajustada (maio/outubro e novembro/abril).

P A R Á G R A F O S E G U N D O - : O reajuste salarial estabelecido na cláusula segunda desta Convenção , não incidirá sobre o valor da " Participação nos Lucros / Resultados - Assiduidade" convencionado no " caput " desta cláusula .

Na sequência, a fls., a Convenção Coletiva de 2004/2005; seguida da Convenção Coletiva de 2005/2006, fls.; Convenção Coletiva de 2006/2007,; Convenção Coletiva de 2007/2008, fls.; Convenção Coletiva de 2008/2009, fls., todos os documentos com texto bastante semelhante ao acima reproduzido.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário de contribuição:

Art.28. Entende-se por salário de contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a

qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais verbas não integram o salário de contribuição. Essas parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

Art. 28 (...)

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

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

A legislação descreve que o pagamento nos termos de a lei específica poderá garantir a não integração dos pagamentos no salário de contribuição.

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

a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes;

b) existência de convenção ou acordo coletivo;

c) dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos, das regras adjetivas e os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo

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

E a lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, *a posteriori*, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados.

O normativo confere enfoque proativo no sentido de antecipar de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas estabelecidas no acordo, não sendo bastante a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

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

Nesse sentido, o Acórdão da C. CSRF, de 26/08/21, Relatado pelo Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, com ementas e trechos de voto abaixo reproduzidos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

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

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

PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.

(...)

Sobre a segunda matéria, “Participação nos Lucros ou Resultados – PLR pagas aos empregados – ausência de regras claras” a Fiscalização aponta que a CCT prevê uma parcela mínima, de caráter obrigatório, e igual para todos os empregados, sem relação com o cumprimento de metas; argumenta que a existência de parcelas fixas desnatura a PLR; que, portanto, não haveria clareza quanto aos critérios para pagamento da PLR. Por regras claras fala-se em parâmetros previamente estabelecidos e que seja de conhecimento dos trabalhadores para que estes tenham pleno conhecimento da relação entre esse esforço de sua participação nos lucros.

No caso, o simples fato de o PLR prever um pagamento fixo, independentemente de qualquer contrapartida pelo trabalhador já é suficiente para caracterizar a falta de clareza e objetividade do plano. É que, por esse critério, o trabalhador não tem como saber como deve-se comportar no trabalho para fazer jus à participação e em que valor. Foi para prevenir essa situação que a lei passou a exigir que o acordo deveria prever esses parâmetros. Vejamos:

(...)

Note-se que a lei não fala em regras, genericamente, mas refere-se a mecanismos de aferição, períodos de vigência, etc. Essa é uma condição para que o contribuinte faça jus ao benefício. Fora disso, sem a clareza nesses critérios, os valores recebidos não se caracterizam como PLR, ou pelo menos, não poderia ser excluído da base de cálculo da contribuição social.

Este Colegiado já se posicionou sobre essa questão. Cito o Acórdão nº 9202-008.542, de 28 de janeiro de 2020, de relatoria do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho:

PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.

Trago à colação excerto do voto do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho:

A participação nos lucros ou resultados, direito dos trabalhadores de matriz constitucional que tem como premissa maior a integração entre capital e trabalho, resulta de acordo entre patrão e empregados, o qual deve ser instrumentalizado em documento que defina as regras que presidiram o processo que tem como ponto de culminância o pagamento de parcela do lucro ou do resultado alcançado, como forma de premiar os trabalhadores que se envolveram no alcance dos objetivos empresariais.

*Com o desígnio de tornar o processo transparente para as partes, principalmente aos trabalhadores, o dispositivo acima transcrito estabelece a necessidade de que o instrumento decorrente das negociações permita às partes conhecer quais os critérios irão definir o pagamento pelo esforço empreendido em prol da organização, **tais como:***
(...)

A resposta a esses quesitos, somente pode ser obtida quando o documento de formalização do acordo de PLR cumpre os ditames do § 1º do art. da Lei nº 10.101/2000. Vejamos então se no caso concreto houve o atendimento da norma sob referência.

Portanto, também esse requisito não foi observado para que os pagamento a título de PLR fossem excluídos do conceito de salário-de-contribuição.

Soma-se, Acórdãos da C. CSRF nº 9202007.938, de 17/06/2019, e 9202-05.705, de 29/08/2017 com ementas abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

A ausência da estipulação entre as partes trabalhadora e patronal, de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso, a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas após ou no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados, com base no atingimento de metas ou referidos resultados. Adicionalmente, para caracterização de regras claras, é necessária a existência de

mecanismos de aferição do resultado do esforço, o que não se observou no caso sob análise.

O R. Acórdão recorrido foi bastante claro quando descreveu o descumprimento de condição ao benefício, consistente na falta de clareza e objetividade dos ajustes Coletivos de Trabalho na fixação das regras ao PLR.

Com lastro na jurisprudência acima reproduzida da C. CSRF, e nos fundamentos do R. Acórdão Recorrido, somente nos cumpre manter as autuações pelas obrigações principais, descumprido regramento inserto no art. 2º, da Lei 10.101/00, relativamente às autuações pelos levantamentos pelos valores pagos a título de PLR/Insalubridade e Assiduidade.

A respeito do levantamento relativo ao PLR/Produção, o R. Acórdão Recorrido (fls. 560 e ss) considerou que:

Quanto ao levantamento PLR Prêmio de Produção, também não houve o atendimento dos critérios estabelecidos pela Lei 10.101/2000, além do que a empresa não apresentou o Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados, relativos ao período fiscalizado. Comprova a fiscalização tais pagamentos “não foram frutos de uma negociação entre a empresa e seus empregados e sim um prêmio distribuído pela empresa”, porque não existiu:

A) o instrumento de acordo: o que evidencia que não houve a negociação entre empresa e empregados (Art. 2º) e por consequência o não atendimento dos requisitos do § 1º do Art. 2º;

b) a escolha pelos empregados dos seus representantes na comissão (Art. 2º, I)

c) a participação na comissão, do representante do sindicato da categoria (Art. 2º, I)

Do recurso, constata-se que o Recorrente afirma a inexistência de instrumento de acordo, e ressalta seu entendimento de que os empregados e sindicato tinham conhecimento das regras ao PLR.

Sem razão o Recorrente.

A legislação é clara quando aponta que sobre os valores pagos sob a rubrica PLR somente não incidirá contribuição previdenciária se preenchidos os requisitos do art. 2º, da Lei nº 10.101/2000.

Soma-se à falta de cumprimento das condições legais, determinação legal de que matéria isentiva seja interpretada literalmente, por força do art. 111, do CTN.

Assim, não bastaria o pleno conhecimento das regras por parte dos empregados e sindicato, mesmo que essa situação tivesse sido amplamente comprovada.

A Autoridade Fiscal bem constatou o não atendimento das condições legais, e o Colegiado de Piso fundamentou adequadamente a sua decisão. Acolhidos os fundamentos do R. Acórdão Recorrido, resta mantida a autuação sob essa rubrica.

7 – Carlos Alberto Fischer (da CAF assessoria e Consultoria Ltda); Maciel Levi Laus (da Laus Assessoria e Consultoria Ltda); Odair Carlos Barni (da Ocarni Assessoria e Consultoria Ltda); Globed Francisco Fischer (da GF Assessoria e Consultoria de Globed Francisco Fischer – firma individual) e Zalmir Pereira (Zalmir Pereira ME- firma individual) não são empregados e sim prestadores de serviços.

Extrai-se do Relato Fiscal:

9. CAE - CARACTERIZAÇÃO DE EMPREGADO: Este levantamento refere-se a valores pagos através de notas fiscais de serviço aos trabalhadores CARLOS

ALBERTO FISCHER, MACIEL LEVI LAUS, ODAIR CARLOS BARNI, GLOBED FRANCISCO FISCHER e ZALMIR PEREIRA, tidos pela autuada como empresários, porém considerados por esta fiscalização como autênticos empregados da empresa, tendo em vista que prestam serviços de forma direta, habitual, remunerada, pessoal e subordinada.

9.1. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas a prestação de serviço remunerado pelos segurados empregados.

9.2. Os valores tributáveis foram verificadas na contabilidade da empresa, entre outras, nas contas "4.1.02.80.000013 - SERVIÇO PROFIS. E ASSIST. TÉCNICA", "4.2.01.02.000017 - OUTRAS DESPESAS INDIRETAS C/VENDAS", "4.2.02.05.000005 - SERVIÇOS PROFISSIONAIS CONTRATADOS", "310204010 - SERV PROF E ASSIST TEC - CUSTO I PROD", "320103016 - SERV PROF E CONTR- DESP I C/VENDAS", "320205005 - SERV PROFISSIONAL E CONTR - DESP ADM", no período 04/2004 a 12/2007.

9.3. As bases de cálculo estão indicadas no item "01 - SC Empregados" do levantamento "CAE - CARACTERIZAÇÃO EMPREGADO" do Discriminativo Analítico de Débito - DAD - e no Relatório de Lançamentos - RL, integrantes deste auto de infração;

9.4. No Anexo III "CARACTERIZAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS - VALORES PAGOS" consta a relação nominal dos valores pagos.

9.5. O Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, com nova redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29 de novembro de 1999, dispõe no § 2º do art. 229:

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

9.6. Sendo o ato administrativo vinculado e obrigatório, foram enquadrados pela fiscalização como segurados empregados àqueles profissionais, sócios de pessoas jurídicas, cujo trabalho exercido na IRMÃOS FISCHER S/A preenche todos os requisitos para configuração da qualidade de empregado.

ANÁLISE DOS TRABALHADORES

9.7. Tendo em vista a natureza dos serviços efetivamente prestados e a forma de contratação, os trabalhadores abaixo foram considerados como legítimos empregados da notificada, muito embora se apresentem como sócios das empresas a seguir:

EMPREGADO	PERÍODO	Atividade	EMPRESA
CARLOS ALBERTO FISCHER CPF: 248.555.619-91 Endereço: Rua Arthur Fischer, 94 – Bairro São Pedro Fone (47) 33552976 - CEP 88359-321 - Brusque – Santa Catarina.	01/2004 a 12/2007	Gerente de Produção	CAF ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA CNPJ: 04.728.767/0001-92 Endereço: Rua Arthur Fischer, 94 – Bairro São Pedro Fone (47) 33540135 - CEP 88359-321 - Brusque – Santa Catarina.
MACIEL LEVI LAUS CPF: 601.975.879-68 Endereço: Rua Francisco Sassi, 451 – Bairro Jardim Maluche Fone (47) 33552644 - CEP 88354-370 - Brusque – Santa Catarina.	01/2004 a 12/2007	Gerente de Produção	LAUS ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA CNPJ: 04.713.126/0001-64 Endereço: Rua Francisco Sassi, 451 – Bairro Jardim Maluche Fone (47) 33550135 - CEP 88354-370 - Brusque – Santa Catarina.
ODAIR CARLOS BARNI CPF: 218.007.589-87 Endereço: Rua Marechal Deodoro, 21 – Centro Fone (47) 33553327 - CEP 88350-430 - Brusque – Santa Catarina.	01/2004 a 12/2007	Gerente de Compras /Suprimento	OCBARNI ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA CNPJ: 04.728.532/0001-09 Endereço: Rua Marechal Deodoro, 21 – Centro Fone (47) 33550135 - CEP 88350-430 - Brusque – Santa Catarina.
GLOBED FRANCISCO FISCHER CPF: 480.701.579-68 Endereço: Rua Padre Gatone, 100 – Apto. 1202 – Edifício São Marco - Centro - Fone (47) 325120009 - CEP 88350-350 - Brusque – Santa Catarina.	01/2004 a 12/2004	Supervisor de Marketing /Comercial	GF ASSESSORIA E CONSULTORIA – de GLOBED FRANCISCO FISCHER Firma Individual CNPJ: 04.728.532/0001-09 Endereço: Rua Padre Gatone, 100 – Apto. 1202 – Centro - Fone (47) 33550135 - CEP 88350-350 - Brusque – Santa Catarina.
ZALMIR PEREIRA CPF: 155.457.099-91 Endereço: Rua João Sandim, 705 – Ipiranga - Fone (47) 32461467 - CEP 88111-350 – São José – Santa Catarina.	08/2003 a 12/2004	Gerente de Vendas	ZALMIR PEREIRA ME CNPJ: 83.640.532/0001-10 Endereço: Avenida Santa Catarina, 112 – Centro - CEP 88490-000 – Paulo Lopes – Santa Catarina.

9.8. CARLOS ALBERTO FISCHER (CAF ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA):

9.8.1. O Sr. Carlos Alberto Fischer era registrado na condição de empregado da empresa IRMÃOS FISCHER S/A", função de "Gerente de Produção", no período de 02/02/1981 a 09/07/2001.

9.8.2. Após a rescisão do contrato de trabalho o Sr. Carlos Alberto foi contratado através de sua empresa (CAF ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA) para prestar serviços na área de assessoria, consultoria na área de desenvolvimento, ferramentaria, manutenção e produção industrial, sendo remunerado mensalmente, até o quinto dia útil subsequente ao mês da prestação dos serviços, conforme Contratos de Prestação de Serviços (cópias no anexo V).

9.8.3. Os trabalhos são desenvolvidos na sede da contratante, conforme descrito no item 1 do contrato de prestação de serviços: "1 - A CONTRATADA prestará para a contratante serviços nas áreas de assessoria, consultoria na área de desenvolvimento, ferramentaria, manutenção e produção industrial, no endereço da Contratante ou externamente, sempre que necessário e no horários a serem ajustados."

9.8.4. O endereço extraído nas Notas Fiscais de Serviços emitidas pela sua empresa: Rua Arthur Fischer 94 - Bairro São Pedro - Brusque - SC é na verdade o endereço de sua residência, não funcionando ali nenhum estabelecimento comercial.

9.8.5. Os trabalhos são desenvolvidos pessoalmente pelo sócio Carlos Alberto Fischer, não havendo auxílio de empregados. Cabe ressaltar que o sócio Ricardo Alexandre Fischer, filho do Sr. Carlos Alberto Fischer, com 1% do capital social, não desenvolve atividade junto a empresa IRMÃOS FISCHER S/A e por consequência não possui remuneração/pro-labore.

9.9. MACIEL LEVI LAUS (LAUS ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA).

9.9.7. O Sr. Maciel Levi Laus era registrado na condição de empregado da empresa "IRMÃOS FISCHER S/A", função de "Gerente de Produção", no período de 02/09/1985 a 09/07/2001.

9.9.2. Após a rescisão do contrato de trabalho o Sr Maciel foi contratado através de sua empresa (LAUS ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA) para prestar serviços na área de assessoria, consultoria na área de desenvolvimento, ferramentaria, manutenção e produção industrial, sendo remunerado mensalmente, até o quinto dia útil subsequente ao mês da prestação dos serviços, conforme Contratos de Prestação de Serviços (cópias no anexo V).

9.9.3. Os trabalhos são desenvolvidos na sede da contratante, conforme descrito no item 1 do contrato de prestação de serviços: "1 - A CONTRATADA prestará para a contratante serviços nas áreas de assessoria, consultoria na área de desenvolvimento, ferramentaria, manutenção e produção industrial, no endereço da Contratante ou externamente, sempre que necessário e no horários a serem previamente ajustados."

9.9.4. O endereço extraído nas Notas Fiscais de Serviços emitidas pela sua empresa: Rua Francisco Sassi, 451 - Brusque - SC é na verdade o endereço de sua residência, não funcionando ali nenhum estabelecimento comercial.

9.9.5. Os trabalhos são desenvolvidos pessoalmente pelo sócio Maciel Levi Laus, não havendo auxílio de empregados. Cabe ressaltar que a sócia Mara Rubia Kraus Laus, esposa do Sr. Maciel, com 1% do capital social, não desenvolve atividade junto a empresa IRMÃOS FISCHER S/A e por consequência não possui remuneração/pro-labore.

9.10. ODAIR CARLOS BARNI (OCBARNI ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA):

9.10.1. O Sr. Odair Carlos Barni era registrado na condição de empregado da empresa "IRMÃOS FISCHER S/A", função de "Gerente de Compras", no período de 12/01/1987 a 09/07/2001.

9.10.2. Após a rescisão do contrato de trabalho o Sr. Odair foi contratado através de sua empresa (OCBARNI ASSESSORIA E CONSULTORIA LTDA) para prestar serviços nas áreas de suprimentos, compras, almoxarifado, programação e controle de produção industrial, sendo remunerado mensalmente, até o quinto dia útil subsequente ao mês da prestação dos serviços, conforme Contratos de Prestação de Serviços (cópias no anexo V).

9.10.3. Os trabalhos são desenvolvidos na sede da contratante, conforme descrito no item 1 do contrato de prestação de serviços: "1 - "A CONTRATADA prestará para a CONTRATANTE serviços nas áreas de suprimento, compras, almoxarifado, programação e controle de produção industrial, no endereço da Contratante, ou fora deste, sempre que necessário e nos horários a serem previamente ajustados."

9.10.4. O endereço extraído nas Notas Fiscais de Serviços emitidas pela sua empresa: Rua Marechal Deodoro, 21 - Brusque - SC é na verdade o endereço de sua residência, não funcionando ali nenhum estabelecimento comercial.

9.10.5. Os trabalhos são desenvolvidos pessoalmente pelo sócio Odair Carlos Barni, não havendo auxílio de empregados. Cabe ressaltar que o sócio Iure Alex sander Barni, filho do Sr. Odair Carlos Barni, com 1% do capital social, não desenvolve atividade junto a empresa IRMÃOS FISCHER S/A e por consequência não possui remuneração/pro-labore

9.11. GLOBED FRANCISCO FISCHER (GF ASSESSORIA E CONSULTORIA de GLOBED FRANCISCO FISCHER - Firma Individual):

9.11.1. O Sr. Globed Francisco Fischer era registrado na condição de empregado da empresa IRMÃOS FISCHER S/A", função de "Supervisor de Marketing", no período de 01/02/1982 a 19/02/2001.

9.11.2. Após a rescisão do contrato de trabalho o Sr. Globed foi contratado através de sua empresa (GF ASSESSORIA E CONSULTORIA de GLOBED FRANCISCO FISCHER - Firma Individual) para prestar serviços nas áreas de assessoria, consultoria na área comercial, vendas Marketing e Propaganda, sendo remunerado mensalmente, até o quinto dia útil subsequente ao mês da prestação dos serviços, conforme Contratos de Prestação de Serviços (cópias no anexo V).

9.11.3. Os trabalhos são desenvolvidos na sede da contratante, conforme descrito no item 1 do contrato de prestação de serviços: "1 - "A CONTRATADA prestará para a CONTRATANTE serviços nas áreas de acessória, consultoria na área comercial, vendas Marketing e Propaganda, no endereço da Contratante ou externamente, sempre que necessário e nos horários a serem previamente ajustados."

9.11.4. O endereço extraído nas Notas Fiscais de Serviços emitidas pela sua empresa: Rua Padre Gatone, 100 - Brusque - SC é na verdade o endereço de sua residência, não funcionando ali nenhum estabelecimento comercial.

9.11.5. Os trabalhos são desenvolvidos pessoalmente pelo sócio Globed Francisco Fischer, não havendo auxílio de empregados. Cabe ressaltar que trata-se de firma individual e, portanto, não há a presença de sócio.

9.12. ZALMIR PEREIRA (ZALMIR PEREIRA ME - Firma Individual):

9.12.1. O Sr. Zalmir Pereira era registrado na condição de empregado da empresa IRMÃOS FISCHER S/A", função de "Gerente de Vendas", no período de 13/06/1994 a 11/02/2000.

9.12.2. Após a rescisão do contrato de trabalho, primeiramente foi contratado como pessoa física (Ver contrato Irmãos Fischer S/A x Zalmir Pereira datado em 22/02/2000)

9.12.3. Pela numeração das Notas Fiscais, verifica-se que foi contratado através de sua empresa (ZALMIR PEREIRA - ME - Firma Individual) no fim do ano de 2003 para prestar serviços nas áreas de assessoria, consultoria na área comercial, vendas Marketing e Propaganda, sendo remunerado mensalmente, até o quinto dia útil subsequente ao mês da prestação dos serviços, conforme Contratos de Prestação de Serviços (cópias no anexo V).

9.12.4. Os trabalhos são desenvolvidos na sede da contratante, conforme descrito no item 1 do contrato de prestação de serviços: "1 - "A CONTRATADA prestará para a CONTRATANTE serviços nas áreas de acessória, consultoria na área comercial, vendas Marketing e Propaganda, no endereço da Contratante ou externamente, sempre que necessário e nos horários a serem previamente ajustados."

9.12.5. Os trabalhos são desenvolvidos pessoalmente pelo sócio Zalmir Pereira, não havendo auxílio de empregados. Cabe ressaltar que trata-se de firma individual e, portanto, não há a presença de sócio.

ANÁLISE DE DOCUMENTOS VERIFICADOS NOS REGISTROS CONTÁBEIS E JUNTO ÀS FICHAS DE REGISTRO DE EMPREGADOS

9.13. Foram encontrados nos registros contábeis e junto às fichas de registros de empregados documentos onde se verifica que os gerentes continuaram a exercer de fato as mesmas funções de gerência e por consequência subordinados a diretoria da empresa nas suas respectivas áreas, tais como:

- Relatório Individual de Despesas de Viagem: no relatório de despesas de Viagem (despesas de viagens reembolsadas pela empresa) consta o nome do beneficiário e o Cargo ou Função, da seguinte forma (conforme cópias no Anexo V):

"NOME: CARLOS ALBERTO FISCHER

CARGO OU FUNÇÃO: gerente produção geral"

"NOME: ODAIR CARLOS BARNI

CARGO OU FUNÇÃO: gerente de compras"

"NOME: Luiz Carlos Stevanatto, Odair C. Barni e Giorgio

CARGO OU FUNÇÃO: gerente ind, Suprimento e designer"

"NOME: GLOBED F. FISCHER

CARGO OU FUNÇÃO: Gerente de Comercial"

"NOME: ZALMIR PEREIRA

CARGO OU FUNÇÃO: GERENTE NACIONAL DE VENDAS"

"NOME: MACIEL LEVI LAUS E MOACIR KISTENMACHER

CARGO OU FUNÇÃO: Gerente industrial e Projetista"

Obs. Ainda nos relatórios individual de despesas de viagem de empregados da "IRMÃOS FISCHER S/A", consta a assinatura do Sr. Maciel no campo "Ass. Do Gerente ou Diretor" (no Anexo cópias do relatório dos empregados: Daniel T. Stein, Eduardo Bruns, Roseane e Arino, Michela Cristina França).

• Requisição de Pessoal: na Requisição de Pessoal (Ficha que autoriza a contratação de empregados) consta o nome e assinatura do responsável (cópias no Anexo V):

" Responsável: CARLOS ALBERTO FISCHER Depto.: GERENCIA INDUSTRIAL

Gerente (Área requisitante): (consta a assinatura do Sr. Carlos Alberto Fischer)"

• Comunicação Interna: foram encontradas junto a ficha de Registro de empregado a comunicação de gozo de férias (cópias no Anexo V). Ressalta-se que mesmo nos períodos de férias a Nota Fiscal de Serviços foi extraída sem o desconto do período. A seguir segue transcrição da comunicação interna nº 000895:

Para: RH - Dailva

Referente Férias

Comunicamos para os devidos fins que Maciel Levi Laus ficou de férias no Período de 22/12/2003 - 11/01/2004 - 20 Dias

Assinatura: Contém a assinatura do Sr Maciel"

• Declaração: junto a ficha de Registro de Empregados estava anexo uma declaração da empresa Irmãos Fischer S/A, datada em 11/09/2007, que o Sr. ODAIR CARLOS BARNI presta serviços a empresa, exercendo a função de Gerente de Compras, conforme se transcreve abaixo:

" Declaramos para fins de seguro que, ODAIR CARLOS BARNI, brasileiro, casado, portador do RG sob nº 184.111, inscrito no CPF sob nº 218.007.589-87, presta serviços a nossa empresa conforme contrato de prestação de serviço, exercendo a função de Gerente de Compras, trabalhando no horário comercial.

Por ser verdade, assinamos a presente em duas vias de igual teor e forma. Brusque SC, 11 de setembro de 2007

Assinatura: Irmãos Fischer S/A Indústria e Comércio"

EXISTÊNCIA DO VÍNCULO EMPREGATÍCIO

9.14. Vale dizer que o art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, assim dispõe:

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

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;"

9.15. Nota-se, que o fato alcançado por esta fiscalização obedece ao critério legal supramencionado, eis que restou constatada a existência de vínculo empregatício entre a IRMÃOS FISCHER S/A e o trabalhadores CARLOS ALBERTO FISCHER. MACIEL

LEVI LAUS, ODAIR CARLOS BARNI, GLOBED FRANCISCO FISCHER e ZALMIR PEREIRA, haja vista estarem presentes os pressupostos caracterizadores da relação de emprego, ou seja: não eventualidade, subordinação jurídica, pessoalidade e onerosidade.

9.16. Os serviços contratados na realidade constituem funções relativas à área Gerencial da empresa (Gerente de Produção/Industrial (Carlos Alberto Fischer), Gerente de Produção/Industrial (Maciel Levi Laus), Gerente de Compras/Suprimento (Odair Carlos Barni), Gerente de Marketing/Comercial (Globed Francisco Fischer) e Gerente de Vendas (Zalmir Pereira)), serviços não eventual, necessário ao desenvolvimento das atividades normais da empresa.

9.17. A subordinação jurídica destes trabalhadores para com a IRMÃOS FISCHER S/A é claramente identificada, eis que os trabalhos são desenvolvidos na sede da contratante, conforme descrito no item 1 do contratos de prestação de serviços: "1 - A CONTRATADA prestará para a contratante serviços nas áreas no endereço da Contratante ou externamente, sempre que necessário....".

9.18. Ainda, os cargos exercidos fazem parte da estrutura organizacional da empresa e, conseqüentemente, as atividades desempenhadas estão subordinada à sua política administrativa-produtivo/econômica.

9.19. As notas fiscais emitidas em sequência numérica, em ordem cronológica, atestam a exclusividade na prestação de serviço.

9.20. Não foram as empresas contratadas para prestação de serviço, como se poderia pensar à primeira vista, mas sim as pessoas dos sócios, pois os mesmos exercem a atividade pessoal e exclusiva sem o auxílio de empregados, caracterizando assim, a pessoalidade.

9.21. Foi constatado ainda que os segurados exercem suas atividades dentro do estabelecimento da empresa Irmãos Fischer S/A e que os endereços extraídos nas Notas Fiscais de Serviços emitidas por suas empresas prestadoras de serviços são na verdade suas residências, não funcionando ali nenhum estabelecimento comercial.

9.22. Quanto à onerosidade, é o valor pago a título de prestação de serviço, pagos mensalmente, conforme se extrai das Notas Fiscais de Serviços e dos contratos de prestação de serviço: "3. A CONTRATANTE deverá efetivar à CONTRATADA mensalmente, até o quinto dia útil subsequente ao mês da prestação dos serviços, o pagamento das importâncias correspondentes aos trabalhos desenvolvidos, conforme notas fiscais a serem apresentadas."

10. Foram examinados, dentre outros, os seguintes documentos no transcorrer da ação fiscal:

- a) Estatuto Social e Atas da AGO e AGE;
- b) Livros Diário e Razão
- c) Comprovantes de Recolhimento: GPS;
- d) Folha de pagamento de empregados;
- e) GFIPs;
- f) Fichas de Registro de empregados;
- g) Recibos de pagamentos de empregados;
- h) Rescisões de contrato de trabalho.

A respeito da temática, o Colegiado de Piso afirmou que :

Doravante analisando a questão do enquadramento como empregados de prestadores de serviço sócios, em razão da presença dos requisitos inerentes ao vínculo empregatício, quais sejam: pessoalidade, habitualidade, subordinação e onerosidade.

(...)

Sustentando a caracterização do vínculo empregatício, cabe ressaltar que é inerente à função de fiscalização constatar a existência ou não da relação empregatícia entre a empresa fiscalizada e as pessoas que lhe prestam serviço independentemente da forma como foram contratadas. É aplicável, também, à relação previdenciária o princípio da primazia da realidade, que significa que os fatos relativos ao contrato de trabalho devem prevalecer em relação à aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer. Portanto, os fatos devem prevalecer sobre o contido nos documentos.

O contrato de trabalho é um contrato realidade. A qualificação jurídica que as partes venham a dar para a relação do trabalho é irrelevante. As partes não podem simplesmente acordar, por meio de contrato de prestação de serviços, que o labor foi prestado sem os elementos da relação de emprego, prejudicando o Fisco e maculando a ocorrência do fato gerador da contribuição social, cabendo à fiscalização, portanto, desconsiderar o negócio jurídico contratado e enquadrar a pessoa física prestadora como segurado empregado da empresa autuada, com fulcro no artigo 9º da Consolidação das Leis do Trabalho CLT, no artigo 116, I e parágrafo único do CTN, e no artigo 12, I, 'a', combinado com o artigo 33, caput, ambos da Lei nº 8.212/1991 c/c artigo 229, § 2º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, “in verbis”

(...)

Insta salientar, ainda, que a competência da fiscalização previdenciária para caracterização de empregado para fins previdenciários tem sido agasalhada pela jurisprudência, conforme decisões a seguir transcritas:

(...)

No mesmo sentido, o Conselho de Recursos da Previdência Social, quando detinha a competência de julgamento dos lançamentos previdenciários, exarou o seguinte acórdão:

(...)

Contudo, para a regularidade do procedimento fiscal é imprescindível que o fisco ofereça elementos de provas incontestas da presença dos quatro requisitos inerentes à existência vínculo empregatício arrolados no art. 3º da CLT – Decreto 5.452/1943, quais sejam: pessoalidade, continuidade, onerosidade e subordinação.

Nestas circunstâncias, considerando o objeto do lançamento em análise, é necessário fazer algumas considerações a respeito.

Pessoalidade

A relação de emprego se estabelece necessariamente entre um empregador e um empregado. Não se admite, assim, que o empregado possa, por sua conveniência, ser substituído por outra pessoa, temporária ou permanentemente.

Não se trata, entretanto, de uma característica que isoladamente possa distinguir, sempre e necessariamente, o empregado dos prestadores de serviços, em geral.

Com efeito, mesmo quando contrata um prestador de serviços, o contratante, em determinadas condições, pode exigir que os serviços sejam prestados por determinada pessoa especificamente, sem que desta exigência resulte, necessariamente, a caracterização da relação de emprego.

Esta característica deve, pois, ser considerada no concerto das demais.

Continuidade

Em regra, a empregadora contrata empregados para as atividades cujas necessidades sejam permanentes ou necessárias por tempo considerável, que recomende a presença de um profissional que execute o serviço.

Por isso, a continuidade tem sido uma característica típica da relação de emprego. Mas, também, não constitui uma circunstância que possa estabelecer a caracterização inexorável da sua ocorrência.

A “continuidade”, entendida como a frequência em que os serviços são necessários, não pode ser considerada como uma característica que, isoladamente, determine a definitiva caracterização da relação de emprego.

Onerosidade

A relação de emprego necessariamente pressupõe a onerosidade, que está presente, entretanto, por exemplo, nas relações civis de prestação de serviços, em geral.

Ora, a prestação de serviços gratuita está relacionada com o “voluntariado” e certamente não é objeto de interesse na questão, em análise.

Por isso, a circunstância de que foram identificados pagamentos aos prestadores de serviços, sejam eles pessoas jurídicas ou pessoas físicas (assim consideradas pela fiscalização) é certamente a característica menos importante, neste caso.

Subordinação

Identificadas as ocorrências das demais características – “pessoalidade”, “continuidade” e “onerosidade” – a “subordinação” é, seguramente (e assim tem sido entendido pela unanimidade da doutrina e jurisprudência), a condição definitiva para a determinação da inequívoca ocorrência da relação de emprego.

Haverá relação de emprego quando o trabalhador estiver sujeito à subordinação hierárquica ou jurídica, no sentido de que está vinculado às obrigações decorrentes do respectivo contrato de trabalho.

Neste sentido é que se tem entendido que o traço determinante da subordinação não é, pois, a vinculação do empregado ao mando do empregador, quanto às exigências e habilitações técnicas e éticas da sua formação profissional, mas sim e necessariamente, a subordinação, quanto aos aspectos administrativos da prestação de serviços: o local e o horário em que serão prestados; as pessoas que deverão ser utilizadas como auxiliares ou as quais se reportará; as tarefas que deverão ser realizadas.

Reportando-se ao caso em baila cumpre salientar que o fisco apontou diversos fatores determinantes para que restassem comprovados os requisitos da alínea “a” do inciso I do artigo 12 da Lei n.º 8.212/1991, tanto, no tocante à desconsideração do negócio jurídico, bem como na classificação das pessoas físicas sócias das empresas prestadoras de serviços como segurados empregados, dos quais apenas a título de reforço, cito como exemplo, alguns destes fatos:

- As funções desempenhadas atendem à necessidade permanente da auditada, na atividade fim da empresa;
- Os serviços executados, apresentam a qualidade “intuitu personae” do pacto laboral, eis que os contratados deveriam pessoalmente prestar seus serviços.
- Os contratados preenchem relatórios de despesas, sendo necessário que esses relatórios sejam aprovados por funcionários da – atuada.
- Os cargos exercidos fazem parte da estrutura organizacional da empresa e, consequentemente, as atividades desempenhadas estão subordinadas à política administrativa/produtiva/econômica da atuada.
- A Impugnante fornece àqueles contratados como pessoas jurídicas, benefícios típicos de segurados empregados, tais como, plano de assistência médica, cursos, treinamentos, reembolso de despesas.
- As “pessoas físicas”, contratadas como “pessoas jurídicas” se apresentavam a terceiros como representantes da Impugnante, assinando documentos que pactuaram obrigações e direitos entre as partes.

Quanto a este tema, firmo convicção, portanto, de que os fatos trazidos pela fiscalização, não deixaram dúvida quanto à real situação dos trabalhadores arrolados, bem como se enquadram na categoria de segurados empregados, visto que presentes os pressupostos da relação de emprego.

É mister ressaltar que a conduta da fiscalização não significa que se “decretou” a inexistência de uma empresa ou pessoa jurídica. De fato, o que se tem é o exercício da competência legal de, para fins tributários, determinar a prevalência da essência sobre a forma, em vista da maneira como ocorreu a utilização dos serviços pela impugnante. O que importa, na situação, é a análise do ato ou fato que vai oficialmente declarar concebida a hipótese de incidência tributária, no caso, a caracterização de segurados como empregados em relação à impugnante, fundamentado em todo um conjunto de indícios e evidências – documentais e materiais – relatados pela fiscalização.

Destaca-se novamente que, dentre os princípios que norteiam o processo administrativo tributário tem maior relevância o da verdade material, de acordo com o qual a realidade fática deve prevalecer sobre a realidade formal. Trata-se de via de mão dupla, que tanto se aplica ao contribuinte quanto ao Fisco ao apreciar os fatos narrados e expostos no âmbito do processo administrativo fiscal, devendo sempre prevalecer a realidade quando se trata de verificar a ocorrência dos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

(...)

Por fim, cabe ressaltar que nos termos dos artigos 15 e 16, III, e § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, é permitido ao sujeito passivo instruir a impugnação com os documentos em que se fundamentar, sendo precluso o direito de fazê-lo em outro momento, salvo as exceções previstas na legislação.

Diante deste quadro corroborado pelos fatos e documentos inseridos nos autos, tem-se a configuração da relação de emprego,, dada a existência de elementos caracterizadores da relação laboral (pessoalidade, habitualidade, subordinação e remuneração).

Nesse sentido, o Acórdão nº 2401-009.763, de 11/08/2021, com ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2007

(...)

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS. POSSIBILIDADE.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

CONTRATAÇÃO POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS. TERCEIRIZAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Comprovada a contratação de trabalhadores por meio de empresas interpostas, forma-se o vínculo empregatício diretamente com o tomador dos serviços, passando a ser este o sujeito passivo das contribuições sociais incidentes sobre as remunerações dos trabalhadores pseudo terceirizados.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 2202-008.483, de 10/08/2021, de Relatoria do Conselheiro Martin da Silva Gesto:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2007

CONTRIBUIÇÕES A CARGO DA EMPRESA. TERCEIROS.

A empresa deve recolher as contribuições previdenciárias e sociais para custeio da seguridade social e das outras entidades e fundos a seu cargo, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

SEGURADO EMPREGADO. CARACTERIZAÇÃO. TERCEIRIZAÇÃO. SIMULAÇÃO.

Constatado pela fiscalização que os serviços terceirizados da empresa ocorrem de forma simulada, correto o enquadramento dos trabalhadores como segurados empregados da empresa contratante, a fim de se cobrar os tributos devidos.

DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO. REFLEXO NA TRIBUTAÇÃO.

No tocante à relação previdenciária, na existência de negócios acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer, ficando a empresa autuada, na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços por meio de empresas interpostas, obrigada ao recolhimento das contribuições devidas.

(...)

E o Acórdão nº 2202-009.019, de 10/11/2021, de Relatoria da Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2006 a 30/06/2008

ARGUMENTOS DE DEFESA TRAZIDOS APENAS EM SEDE DE RECURSO. INOVAÇÃO. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão processual.

SIMULAÇÃO NA CONTRATAÇÃO DE EMPREGADOS.

Constatado pela fiscalização que a contratação de serviços ocorre de forma simulada, correto o enquadramento dos empregados na empresa a que estão materialmente vinculados.

CONTRATAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA POR MEIO DE EMPRESAS INTERPOSTAS OPTANTES PELO SIMPLES. APROVEITAMENTO, PELA CONTRATANTE, DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS RECOLHIDAS PELAS INTERPOSTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Constatada a contratação de empresas optantes pelo SIMPLES, interpostas pessoas, para o recrutamento de mão-de-obra, e tendo o vínculo empregatício sido caracterizado na contratante, não é cabível abater do lançamento as contribuições recolhidas pelas empresas contratadas ao regime de tributação favorecido. Inaplicabilidade da Súmula CARF nº 76.

O Recorrente não logrou desconstituir as conclusões da D. Autoridade Fiscal, e, em sede de recurso, apenas alega ter contratado serviços, contratações essas não sujeitas às leis trabalhistas.

Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Acolhidos os fundamentos do R. Acórdão recorrido, e a jurisprudência acima reproduzida, resta mantida a autuação nesta rubrica.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por não conhecer das alegações de inconstitucionalidade/ilegalidade da autuação, e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso, excluir o crédito tributário constituído em razão dos levantamentos a respeito do auxílio educação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly