



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.723181/2015-37  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-010.886 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de novembro de 2022  
**Recorrente** BANCO SEMEAR S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2011

**TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM. CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.**

A contratação de serviços por meio de empresa terceirizada não revela uma prática ilícita e não tem o condão de estabelecer o vínculo de emprego diretamente com o tomador de serviço. Contudo, a possibilidade de terceirização da atividade-fim não impede a análise de ocorrências de ilegalidades, nem valida a utilização desse instituto para mascarar relações que constituem fatos geradores de obrigações previdenciárias.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000.**

O art. 2º da Lei nº 10.101/00 estipula que a verba paga a título de participação nos lucros ou resultados deve ser negociada entre a empresa e seus empregados por meio de uma comissão paritária, convenção ou acordo coletivo. Não sendo observado as disposições a lei, a verba paga aos trabalhadores a esse título passa a ter natureza remuneratória, devendo ser incluída na base de cálculo das contribuições devidas.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE INFORMAR EM FOLHA DE PAGAMENTO OS VALORES PAGOS A PRESTADORES DE SERVIÇOS. CLF 30.**

A empresa é obrigada a preparar folhas de pagamento das remunerações pagas a todos os segurados a seu serviço, incluindo os trabalhadores que prestam serviços e são remunerados por comissão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para excluir do lançamento o LEVANTAMENTO PJ. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz, que negou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Vinicius Mauro Trevisan e Diogo Cristian Denny (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão n.º 14-61.653 (fls. 363 a 382) que julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve em parte o crédito lançado por meio de três Autos de Infração:

- DEBCAD n.º 51.076.149-6 (fl. 3): obrigação acessória relacionada a deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas a todos os segurados. Valor R\$ 1.925,81.
- DEBCAD n.º 51.076.151-8 (fls. 4 a 13): obrigação principal, no valor de R\$ 1.921.431,74, relacionado às contribuições devidas à seguridade social, parte da empresa.
- DEBCAD n.º 51.076.152-6 (fls. 14 a 22): obrigação principal, no valor de R\$ 214.350,95, relacionada às contribuições devidas a Outras Entidades (Terceiros).

Consta no Relatório Fiscal (fls. 26 a 36) que as contribuições incidem sobre três levantamentos:

- **Levantamento PJ:** *remunerações pagas a segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados que não foram incluídos em folhas de pagamento. As remunerações foram constatadas pela auditoria fiscal em pagamentos feitos pela empresa, mediante notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoas jurídicas que foram consideradas intermediárias na relação contratual entre a autuada e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços com pessoalidade, mediante remuneração, de forma não-eventual e com subordinação* (fl. 38).
- **Levantamento DF:** diferenças entre a folha de pagamento meio magnético MANAD e os valores declarados na GFIP nas competências, 09/2010, 09/2011 e 10/2011.
- **Levantamento PL:** valores pagos a título de Participação nos Lucros do Banco Semear aos segurados empregados. Verificou que a empresa não observou o disposto na Lei 10101/2000 que disciplina o pagamento dos valores supracitados, se baseando apenas na Convenção Coletiva dos Bancários que não tem força legal para desconsiderar a remuneração paga como base de incidência de contribuição previdenciária.

Impugnação às fls. 259 a 287 e documentos às fls. 288 a 359.

A Decisão recorrida deu parcial provimento à impugnação para acolher a decadência parcial referente às competências 01/2010 a 03/2010, nos autos de obrigação principal, nos termos da ementa abaixo (fl. 363):

Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

**CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. CONTRATAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELOS SÓCIOS EM ATIVIDADE FIM DA CONTRATANTE.**

É segurado obrigatório da Previdência Social, como empregado, a pessoa física que presta serviço de natureza urbana à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, nos termos do art. 12, inciso I, alínea "a" da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991 e alterações posteriores. Constatado que a contratação de pessoa jurídica deu-se na atividade fim da empresa, e presentes os pressupostos laborais, impõe-se a configuração do fato gerador atinente à relação de emprego. O auditor poderá desconsiderar o vínculo pactuado com o trabalhador e enquadrar este como segurado empregado, conforme previsto no artigo 229, §2º do ADecreto n.º 3.048/99.

**OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DEIXAR A EMPRESA DE PREPARAR FOLHA DE PAGAMENTO DAS REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS A TODOS OS SEGURADOS A SEU SERVIÇO.**

Deixar a empresa de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB, constitui infração à legislação previdenciária.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ACORDO DE PLR. FALTA DE OBSERVÂNCIA DA LEI DE REGÊNCIA. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.**

O pagamento em desacordo com lei específica (a Lei 10.101/2000), a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, de cujo instrumento de acordo não conste regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição, devem compor o salário de contribuição, nos termos do art. 28, §9º, inciso "j" da Lei 8.212/91.

**DECADÊNCIA. RECOLHIMENTO PARCIAL.**

Na hipótese em que tenha havido recolhimento parcial das contribuições devidas, quando não houver nos autos a comprovação de prática de conduta dolosa, fraude ou simulação, incide a regra do art. 150, § 4.º do CTN, de modo que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial coincide com a ocorrência do fato gerador.

**RELATÓRIO DE VÍNCULOS. SÓCIOS E ADMINISTRADORES.**

O Relatório de Vínculos, anexo ao Auto de Infração tem finalidade meramente informativa e não atribui responsabilidade tributária às pessoas nele indicadas e nem comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal.

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. LANÇAMENTO INCONTROVERSO.**

Consolida-se administrativamente a matéria não impugnada, assim entendida aquela que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte foi cientificado em 20/07/2016 (fl. 403) e apresentou recurso voluntário em 09/08/2016 (fls. 406 a 428) sustentando, em síntese: a) inexistência de relação de emprego com os prestadores de serviço; b) não incidência de contribuições sobre os valores pagos a título de PLR, nos termos da CCT; c) ausência de descumprimento da obrigação

acessória e; d) inexistência do débito relacionado às diferenças apuradas entre a folha de pagamento e os valores declarados na GFIP que, inclusive, encontra-se baixado no sistema da RFB.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### Das alegações recursais

#### 1. Da existência de relação de emprego com os prestadores de serviço

O recorrente aduz a inexistência de relação de emprego com os prestadores de serviço pessoas jurídicas e que a Fiscalização não demonstrou provas de que havia pessoalidade, nem subordinação jurídica. Além disso, sustenta que as empresas contratadas tinham sede própria, as despesas quanto à prestação dos serviços eram suportadas pelas contratadas, inclusive os encargos trabalhistas e previdenciários e as empresas contratadas não pleitearam judicial o reconhecimento de vínculo empregatício.

Consta no Relatório Fiscal que a incidência de contribuições, quanto ao LEVANTAMENTO PJ, refere-se às *remunerações pagas a segurados obrigatórios da Previdência Social na qualidade de empregados que não foram incluídos em folhas de pagamento. As remunerações foram constatadas pela auditoria fiscal em pagamentos feitos pela empresa, mediante notas fiscais de prestação de serviços emitidas por pessoas jurídicas que foram consideradas intermediárias na relação contratual entre a autuada e as pessoas físicas que lhes prestaram serviços com pessoalidade, mediante remuneração, de forma não-eventual e com subordinação* (fl. 38).

A Decisão recorrida concluiu que a fiscalização caracterizou os segurados como empregados da recorrente sob os seguintes fundamentos: “**a)** os rendimentos dos sócios das interpostas declarados à RFB são semelhantes aos valores pagos pelo Banco aos contratos firmados com as PJ; **b)** prestam serviços exclusivamente ao Banco Semear; **c)** prestam serviços vinculados a atividade fim da contratante; **d)** várias pessoas jurídicas interpostas declaram GFIP com relação à apenas o "sócio" sem concurso de empregados, com valores simbólicos de remuneração (normalmente salário mínimo) e outras sequer declaram GFIP; **e)** contrato padrão de contratação.

Quanto à possibilidade de terceirização de atividade-fim (atividade diretamente relacionada ao objeto e atuação da empresa), vale frisar, inicialmente, que não há, no ordenamento jurídico vigente qualquer norma que vede a prática.

Até a promulgação da Lei nº 13.249, de 31/03/2017, que passou a expressamente autorizar a terceirização das atividades-fim, o tema estava delimitado pelo Enunciado nº 331 da Súmula do TST<sup>1</sup>.

Em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ao julgar a ADPF nº 324, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade da terceirização de atividade-fim e de atividade-meio, destacou a responsabilidade subsidiária da empresa tomadora do serviço no caso de descumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias e declarou inconstitucional a Súmula 331 do TST. Confira-se:

Direito do Trabalho. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. Terceirização de atividade-fim e de atividade-meio. Constitucionalidade.

1. A Constituição não impõe a adoção de um modelo de produção específico, não impede o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, tampouco veda a terceirização. Todavia, a jurisprudência trabalhista sobre o tema tem sido oscilante e não estabelece critérios e condições claras e objetivas, que permitam sua adoção com segurança. O direito do trabalho e o sistema sindical precisam se adequar às transformações no mercado de trabalho e na sociedade.

2. A terceirização das atividades-meio ou das atividades-fim de uma empresa tem amparo nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, que asseguram aos agentes econômicos a liberdade de formular estratégias negociais indutoras de maior eficiência econômica e competitividade.

3. A terceirização não enseja, por si só, precarização do trabalho, violação da dignidade do trabalhador ou desrespeito a direitos previdenciários. É o exercício abusivo da sua contratação que pode produzir tais violações.

**4. Para evitar tal exercício abusivo, os princípios que amparam a constitucionalidade da terceirização devem ser compatibilizados com as normas constitucionais de tutela do trabalhador, cabendo à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias (art. 31 da Lei 8.212/1993).**

5. A responsabilização subsidiária da tomadora dos serviços pressupõe a sua participação no processo judicial, bem como a sua inclusão no título executivo judicial.

<sup>1</sup> CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEGALIDADE (nova redação do item IV e inseridos os itens V e VI à redação) - Res. 174/2011, DEJT divulgado em 27, 30 e 31.05.2011

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da Administração Pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços quanto àquelas obrigações, desde que haja participado da relação processual e conste também do título executivo judicial.

V - Os entes integrantes da Administração Pública direta e indireta respondem subsidiariamente, nas mesmas condições do item IV, caso evidenciada a sua conduta culposa no cumprimento das obrigações da Lei nº 8.666, de 21.06.1993, especialmente na fiscalização do cumprimento das obrigações contratuais e legais da prestadora de serviço como empregadora. A aludida responsabilidade não decorre de mero inadimplemento das obrigações trabalhistas assumidas pela empresa regularmente contratada.

VI - A responsabilidade subsidiária do tomador de serviços abrange todas as verbas decorrentes da condenação referentes ao período da prestação laboral.

6. Mesmo com a superveniência da Lei 13.467/2017, persiste o objeto da ação, entre outras razões porque, a despeito dela, não foi revogada ou alterada a Súmula 331 do TST, que consolidava o conjunto de decisões da Justiça do Trabalho sobre a matéria, a indicar que o tema continua a demandar a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito dos aspectos constitucionais da terceirização. Além disso, a aprovação da lei ocorreu após o pedido de inclusão do feito em pauta.

**7. Firmo a seguinte tese: “1. É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada. 2. Na terceirização, compete à contratante: i) verificar a idoneidade e a capacidade econômica da terceirizada; e ii) responder subsidiariamente pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993”.**

8. ADPF julgada procedente para assentar a licitude da terceirização de atividade-fim ou meio. Restou explicitado pela maioria que a decisão não afeta automaticamente decisões transitadas em julgado.

(ADPF 324, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 30/08/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 05-09-2019 PUBLIC 06-09-2019) (grifei)

Na mesma ocasião, a Suprema Corte julgou o Recurso Extraordinário n.º 958.252, com Repercussão Geral reconhecida, de relatoria do Ministro Luiz Fux.

A contratação de serviços por meio de empresa terceirizada, *a priori*, não revela prática ilícita e não tem o condão de estabelecer o vínculo de emprego diretamente com o tomador de serviço. Contudo, a permissão de terceirização da atividade-fim não impede a análise de ocorrências de ilegalidades, tal como dispõe a própria CLT em seu art. 9<sup>o</sup>.

Desse modo, ao lado do reconhecimento da possibilidade de terceirização da atividade-fim, caminha a permissão legal de reconhecimento do vínculo empregatício com a empresa tomadora do serviço, no caso de serem constatadas ilegalidades na prática estabelecida. Outrossim, a possibilidade de terceirização não se confunde, por óbvio, com a permissão de utilização desse instituto para mascarar relações que constituem fatos geradores de obrigações previdenciárias.

Tramita no Supremo Tribunal Federal a Arguição de Descumprimento de Preceito Federal (ADPFs n.º 606) que questiona a constitucionalidade das decisões do CARF e das DRJs que conferem competência ao Auditor Fiscal da Receita Federal para reconhecer vínculo de emprego, sem a intermediação e o pronunciamento da Justiça do Trabalho.

No CARF, prevalece o entendimento de que, “*Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional*” (Acórdão n.º 2402-006.976, Publicado em 07/03/2019).

O posicionamento encontra fundamento no art. 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (Decreto n.º 3.048/99), ao estabelecer que, se o Auditor Fiscal constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições de **empregado**, deve desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado; e no art. 9º do mesmo Diploma normativo que caracteriza o empregado como aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a

<sup>2</sup> Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado.

Ricardo Resende esclarece que “*a relação de trabalho é gênero (alcançando toda modalidade de trabalho humano), ao passo que a relação de emprego (relação de trabalho subordinado) é espécie. Por este motivo, é verdadeira a assertiva segundo a qual toda relação de emprego é relação de trabalho, mas nem toda relação de trabalho é relação de emprego (...).*”

Assim, segundo expressa o autor, *a relação de emprego é apenas uma das modalidades da relação de trabalho, e ocorrerá sempre que preenchidos os requisitos legais específicos, que, no caso, estão previstos nos arts. 2º e 3º da CLT*<sup>3</sup>. O art. 3º da CLT assevera que o empregado é toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Na falta de um desses requisitos, não está configurada a relação de emprego.

No mesmo sentido, o art. 12 da Lei nº 8.212/91 preconiza que empregado é 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. Ou seja, esses quatro requisitos devem estar presentes para caracterizar o segurado obrigatório: **personalidade, habitualidade, subordinação e remuneração.**

A Decisão recorrida concluiu pela existência de personalidade sob os seguintes fundamentos (fls. 374 e 375):

Ao se verificar os contratos celebrados, v.g. o de fl. 102 - com a prestadora Capital Solution, vê-se na cláusula 4.1 que o objeto do presente contrato será executado unicamente por sócios ou empregados da Correspondente, ou na cláusula 1.4, de fl. 67 do prestador Mais Crédito, sendo que o presente lançamento fiscal abarca exatamente os sócios que prestaram serviços relativos à atividade-fim da impugnante.

A cláusula 5.1 dos referidos contratos é categórica ao afirmar que “...face a natureza da presente contratação, a CORRESPONDENTE fica expressamente proibida de ceder, transferir ou subcontratar, total ou parcialmente, este contrato ou os serviços dele decorrentes a outra empresa...” demonstrando, assim, a personalidade requerida, em função das características pessoais do sócio prestador, ao contrário do que afirma a impugnante de que qualquer pessoa poderia executar, importando apenas o objeto do contrato, ou quanto ao argumento de que o Banco contratante não tem poder decisivo sobre quem são ou serão os sócios das empresas contratadas. Como visto há exigência da personalidade na prestação dos serviços contratados, quando o contratante manifesta a proibição de cessão, transferência ou subcontratação tanto do contratado, quanto dos serviços.

(...)

Conforme constata a fiscalização, a personalidade se reafirma pois os valores declarados a RFB de rendimentos dos sócios são semelhantes aos valores pagos pelo Banco Semear em decorrência dos contratos firmados com a pessoa jurídica. Além de que várias pessoas jurídicas interpostas declararam GFIP com apenas seu sócio, com valores simbólicos de um salário mínimo e outras sequer apresentaram GFIP.

Contudo, a própria Decisão nas linhas seguintes discorre que a *Capital Solution* declarou que firmou parceria com outras instituições a partir de 2014, mas como não era contemporânea aos fatos não seria aceito.

<sup>3</sup> RESENDE, Ricardo. Direito do Trabalho. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020, página 74.

Ora, se houvesse entre a recorrente e a Capital Solution um intuito de mascarar vínculo de emprego no ano de 2010 e de 2011, certamente essa intenção seria perpetuada ou, ao menos perpetuada enquanto houvesse relação entre ambas.

Além do mais, a Decisão recorrida não nega que as prestadoras de serviço tinham instalações próprias mas aduz a existência de *subordinação estrutural* “em que há a integração do trabalhador à dinâmica organizativa e operacional do tomador de serviços” (fl. 377).

Veja-se que a alegada subordinação estrutural nada mais é do que a terceirização da atividade-fim, já declarada constitucional pelo STF.

A Decisão não traz outro fundamento para a existência de subordinação.

De tal modo, entendo pela inexistência de pessoalidade e subordinação e, nesse ponto, pelo provimento do recurso voluntário para que o levantamento PJ seja excluído do lançamento.

## **2. Da Participação nos Lucros e Resultados**

O recorrente alega a não incidência de contribuições sobre os valores pagos a título de PLR, nos termos da CCT, que é instrumento válido para essa finalidade e atende a todos os requisitos exigidos pela Lei.

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo 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 (arts. 149 e 195).

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social a cargo do empregado e do trabalhador avulso com alíquotas de 8%, 9% ou 11% (art. 20); e a cargo do contribuinte individual e facultativo com alíquota de 20% (art. 21) - ambas sobre o salário-de-contribuição.

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da empresa com alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, destinadas a retribuir o trabalho, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial; e para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, com alíquotas de 1%, 2% ou 3% (art. 22, incisos I e II).

A Constituição Federal estabelece, ainda, o direito do trabalhador de receber *participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei* (art. 7º, inciso XI).

Conforme doutrina de José Afonso da Silva trata-se de norma constitucional de eficácia limitada, que requer a emissão de uma lei para irradiar todos os efeitos jurídicos desejados pelo constituinte. Maria Helena Diniz a denomina de norma de eficácia relativa complementável (ou dependente de complementação legislativa); enquanto Celso Bastos e Carlos Ayres Britto chamam de norma de integração complementável<sup>4</sup>.

<sup>4</sup> NOVELINO, Marcelo. Curso de Direito Constitucional. 17. ed. São Paulo: Ed. JusPodivm, 2022, p. 136-141.

Não obstante a denominação da norma constitucional, o art. 28, § 9º, alínea *j*, da Lei nº 8.212/91, dispõe que não integram o salário de contribuição os valores referentes a Participação nos Lucros ou Resultados da empresa (PLR), quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

O Supremo Tribunal Federal, ao enfrentar o tema, assentou que “O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração” (RE 398284, Rel. Ministro Menezes Direito, publicado em 19/12/2008).

Cumprindo o papel de regulamentar o direito constitucionalmente assegurado, a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, trata da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e estabelece os requisitos de necessária observância para caracterizar a verba como tal.

Não sendo observado as disposições a lei, a verba paga aos trabalhadores a esse título passa a ter natureza remuneratória, devendo ser incluída na base de cálculo das contribuições devidas.

O art. 2º da Lei nº 10.101/00 estipula que a verba paga a título de participação nos lucros ou resultados deve ser negociada entre a empresa e seus empregados por meio de uma comissão paritária, convenção ou acordo coletivo.

O instrumento decorrente desta negociação tem como requisitos ter 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.

Essa é a redação *ipsis litteris* do § 1º, incisos I e II, do art. 2º do Diploma legal acima citado e a melhor exegese é de que os critérios e condições mencionados pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00 são exemplificativos.

O comando normativo aplicável, art. 2º da Lei 10.101/00, tem como destinatário o empregado, “de forma que o obreiro saiba, desde o início, como se portar para lograr o benefício avençado” (Acórdão nº 2202-009.112, Publicado em 10/02/2022), o que foi cumprido no caso.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 26 a 36) que o LEVANTAMENTO PL refere-se aos valores pagos a título de Participação nos Lucros do Banco Semear aos segurados empregados, pois verificou-se que a empresa não observou o disposto na Lei 10101/2000, que disciplina o pagamento dos valores citados, baseando-se apenas na Convenção Coletiva dos Bancários, que não tem força legal para desconsiderar a remuneração paga como base de incidência de contribuição previdenciária.

A Decisão recorrida concluiu que a Convenção Coletiva de Trabalho, assim como o acordo coletivo, é instrumento válido para negociação de pagamento de PLR. Contudo, não teria sido observada na CCT qualquer regra relacionada à PLR dos empregados (fls. 205 a 228).

De fato, nenhuma cláusula da CCT trata da PLR a ser paga aos empregados da recorrente.

A autoridade fiscal, ao exercer a fiscalização acerca do efetivo recolhimento tributário, possui o dever de investigar a relação entre a empresa e as pessoas que a ela prestam serviços e a natureza das verbas pagas. Caso constate enquadramento errôneo, a fiscalização deve proceder a autuação, a fim de que seja efetivada a arrecadação.

Nesse ponto, sem razão o recorrente.

### 3. Da Obrigação Acessória

O Auto de Infração DEBCAD n.º 51.076.149-6 (fl. 3) refere-se à obrigação acessória relacionada à empresa deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas a todos os segurados (CFL 30).

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172/66), tendo por escopo facilitar a fiscalização e permitir a cobrança do tributo, sem que represente a própria prestação pecuniária devida ao Ente Público<sup>5</sup>.

Na lição de Leandro Paulsen, conquanto sejam chamadas de acessórias, “têm autonomia relativamente às obrigações principais. Efetivamente, tratando-se de obrigações tributárias acessórias, não vale o adágio sempre invocado no âmbito do direito civil, de que o acessório segue o principal.”<sup>6</sup>

O art. 32, I, da Lei n.º 8.212/91 determina que a empresa é obrigada a preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

Por sua vez, assim dispõe o art. 225 do RPS:

Art. 225. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

(...)

§ 9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do *caput*, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto n.º 3.265, de 1999)

O art. 12 da Lei n.º 8.212/91 informa que o trabalhador avulso é aquele que presta, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, serviços de natureza urbana ou rural definidos no regulamento e enquadra-se como segurado obrigatório da Previdência Social.

Assim, constitui infração à obrigação acessória deixar de informar em folha de pagamento a remuneração dos trabalhadores avulsos que sejam prestadores de serviço e remunerados por comissão.

<sup>5</sup> REsp 1405244/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2018, DJe 13/11/2018.

<sup>6</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2020, p. 310.

Com isso, sem razão o recorrente.

#### **4. Do débito relacionado às diferenças apuradas entre a folha de pagamento e os valores declarados na GFIP**

O recorrente alega a inexistência do débito relacionado às diferenças apuradas entre a folha de pagamento e os valores declarados na GFIP que, inclusive, encontra-se baixado no sistema da RFB.

Consta no Relatório Fiscal (fls. 26 a 36) que o LEVANTAMENTO DF refere-se às diferenças entre a folha de pagamento meio magnético MANAD e os valores declarados na GFIP nas competências, 09/2010, 09/2011 e 10/2011.

A Decisão recorrida concluiu pela inexistência do débito, contudo, em razão da utilização do instrumento equivocada, pela necessidade do contribuinte comparecer à DRF para o devido saneamento.

Confira-se (fls. 381 e 382):

A impugnante, dentro do prazo de impugnação, alega recolhimento e junta DARFs de fls. 355/359, referente ao levantamento fiscal de diferenças entre a Folha de Pagamento e a GFIP, não contestando os valores lançados.

Assim, não existe controvérsia relativamente aos valores em questão, o que já se configuraria anuência do Sujeito Passivo, incumbindo ao Setor competente da Delegacia da Receita Federal do Brasil – DRF – de origem, se cabível, apropriar a guia de recolhimento e, na hipótese de recolhimento integral extinguir o crédito correspondente ao respectivo levantamento fiscal.

No entanto, observa-se que o contribuinte utilizou-se de guia de recolhimento errada, DARF, quando o correto, em virtude da natureza das contribuições lançadas, é serem recolhidas por GPS - Guia da Previdência Social, devendo dirigir-se à DRF de domicílio do mesmo para orientações de procedimento.

Nesse ponto, nenhuma lide a ser julgada por essa instância administrativa.

#### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir do lançamento o LEVANTAMENTO PJ.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira