



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.731121/2013-26
ACÓRDÃO	2302-004.220 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARCELORMITTAL SISTEMAS S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONHECIMENTO. RELAÇÃO DE CORRESPONSÁVEIS. SÚMULA CARF N. 88.

A relação de corresponsáveis que acompanha a notificação de lançamento previdenciário não atribui responsabilidade tributária e nem comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

CONHECIMENTO. REPRESENTAÇÃO FISCAIS PARA FINS PENAIS. SÚMULA CARF N. 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide e não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado para sua análise.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Demonstrado o atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72 e a observância do contraditório e ampla defesa do contribuinte, mediante o transcurso do PAF de forma hígida e escorreita, afasta-se a hipótese de nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN.

Constatada a ocorrência de fatos que evidenciam ação deliberada do contribuinte, mediante atos simulados, tendente a impedir ou retardar,

total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, com redução indevida do tributo que estava sujeito, correta a aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, para efeito de contagem do prazo decadencial.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS. PEJOTIZAÇÃO REALIZADA DE FORMA ILÍCITA.

A terceirização de qualquer atividade da empresa para ser realizada por distinta pessoa jurídica é lícita, inclusive a atividade-fim da empresa, em conformidade com jurisprudência do STF. Vedada a prática do uso do mecanismo fraudulento de terceirização por meio de Pessoas Jurídicas de fachada com o fim de ocultar a relação de emprego, bem como de burlar as obrigações trabalhistas e previdenciárias.

RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO. ENQUADRAMENTO.

O órgão competente para fiscalizar o devido recolhimento das contribuições sociais previdenciárias pode, com respaldo na legislação vigente, efetuar o enquadramento de pessoas físicas como segurados empregados quando os serviços prestados preencham os requisitos exigidos para a configuração do vínculo empregatício.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

As parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 integram o salário de contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91.

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/10/2008

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração a omissão, em GFIP, de fatos geradores das contribuições previdenciárias.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações relacionadas à corresponsabilidade dos diretores e da Representação Fiscal para Fins Penais, em rejeitar o pedido de diligência, em rejeitar as preliminares de nulidade para, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa ao patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023. Vencida a relatora que dava provimento ao recurso. Designado redator o conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti – Presidente e Redator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araújo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração referentes às:

- a) DEBCAD n. 37.401.152-4: Contribuições Sociais Previdenciárias aos terceiros (INCRA, SESC, SEBRAE e Salário-Educação) incidentes sobre valores pagos a segurados empregados não declarados em GFIP, no período de 01/2008 a 12/2008, acrescidas de juros e multas de mora e de ofício.
- b) DEBCAD n. 37.401.153-2: penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória prevista no art. 32, inc. IV, da Lei n. 8.212/91 (CFL 68).

O Relatório Fiscal, à e-fl. 13 e seguintes, descreve os Fatos Geradores apurados no decorrer do procedimento fiscal:

15. CONTRATAÇÃO DE PROFISSIONAIS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO ATRAVÉS DE PESSOAS JURÍDICAS

(...)

16. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A EMPREGADOS (PLR) EM DESACORDO COM A LEI Nº 10.101

(...)

17. PARCELA TRANSITADA NA FOLHA DE PAGAMENTOS EM ABRIL DE 2008: foram identificados pagamentos transitados através da rubrica “0410” (Participação em Lucros e Resultados) em abril de 2008, parcela essa que não encontra respaldo no Plano de Participação em Lucros e Resultados 2008 da ARCELORMITTAL SISTEMAS, haja vista que o referido plano contemplava apenas uma parcela a ser paga a título de adiantamento em outubro de 2008 e o pagamento final a ser acertado em maio de 2009.

No que tange à contratação de profissionais de tecnologia da informação através de pessoas jurídicas (Infração 1 – Pejotização), a fiscalização compreendeu que *“restou comprovado que a empresa contratou trabalhadores mediante remuneração para realização dos serviços permanentes e inequivocamente vinculados a atividade fim da empresa, com atribuições que importam em personalidade no exercício subordinado das atividades e exigem o comprometimento profissional da pessoa física e não da pessoa jurídica”*.

Com relação ao pagamento de Participação nos Lucros e Resultados a empregados (Infração 2 – PLR), conforme leitura do item 16 e subitens, do Relatório Fiscal, verifica-se que a Autoridade Lançadora logrou descrever e demonstrar os motivos para a desconsideração do Programa de PLR da empresa recorrente, quais sejam: a) a assinatura do Acordo Coletivo de Trabalho de 2008 apenas em 29/04/2008, ou seja, após o início do período de aferição das metas, não se podendo falar em metas preestabelecidas; b) avaliação de produtividade da empresa foi efetuada através de uma Margem muito baixa de EBTIDA (5%); c) adoção de indicadores que não estão associados ao incremento de produtividade, mas apenas os de qualidade da prestação de serviços; d) contradição entre o estabelecido no Acordo Coletivo e nas planilhas de controle de avaliação das metas e indicadores estabelecidos pelas Gerências Operacionais, no que tange ao período de aferição; e) ausência de metas individuais para os empregados.

No presente processo, foram lançados os créditos correspondentes às parcelas do “Plano de Participação nos Resultados 2008” pagas efetivamente em 2008 (competências outubro e novembro). A parcela paga em outubro de 2008 corresponde ao adiantamento previsto no “Plano de Participação nos Resultados 2008”.

Ainda, compõem o lançamento valores transitados pela folha de pagamento (Rubrica 0410) no mês de abril de 2008, não vinculados inequivocamente a pagamentos referentes à PLR 2008 ou à PLR 2007.

A fiscalização realizou o comparativo da multa mais benéfica ao contribuinte, considerando a edição da Medida Provisória n. 449/08, posteriormente convertida na Lei n. 11.941/09 (e-fls. 1230/1231).

No período compreendido entre as competências 01/2008 e 11/2008 verificou-se que a legislação mais benéfica ao contribuinte é a anterior. Para a competência de 12/2008, prevaleceu a multa de ofício no percentual de 75% a ser aplicada, conforme previsão do art. 35-A da Lei 8.212/92. Nesta mesma competência, para os levantamentos vinculados ao fato gerador “Contratação de Profissionais de Tecnologia da Informação através de Pessoas Jurídicas”, houve a

qualificação da multa de ofício aplicada, totalizando 150%, uma vez que a conduta do contribuinte se enquadra nas hipóteses definidas pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

No que tange ao DEBCAD n. 37.401.153-2, “a fiscalização identificou omissões e/ou incorreções na GFIP oriundas das diferenças nos valores declarados de remunerações pagas ou creditadas a segurados, conforme os levantamentos vinculados aos fatos geradores já detalhados no Relatório Fiscal”, infringindo o disposto na Lei n. 8.212/91, art. 32, inc. IV. O principal encontra-se lançado no processo n. 15504-730.461/2013-30 (patronal e parte dos segurados empregados).

A fiscalização efetuou uma análise comparativa entre a legislação em vigor na época da infração e a legislação atual, aplicando a multa prevista na Lei n. 8.212/91, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei n. 9.528/97, e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, art. 284, inc. II, e art. 373 (CFL 68).

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 10ª Turma da DRJ/RJ1, por unanimidade de votos, negaram provimento à impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário exigido.

Cientificada do acórdão, a recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls. 1790/1921) alegando em breve síntese:

- a) Reiteram que o julgamento deste Recurso Voluntário seja realizado em conjunto com os demais processos administrativos (Processos n. 15504.730461/2013-30, 15504.730763/2013-16 e 15504.731259/2013-25) decorrentes da mesma ação fiscal;
- b) A exclusão dos corresponsáveis (Diretores arrolados);
- c) A nulidade da Representação Fiscal para Fins Penais. “*Deve o Ilmo. Julgador Administrativo determinar que os autos da representação não sejam remetidos pelo Delegado ou Inspetor da Receita Federal, responsável pelo controle do processo administrativo fiscal, ao órgão do Ministério Público Federal que for competente para promover a ação penal, haja vista o disposto no art. 83 da Lei 9.430/96 (enquanto não findo o processo administrativo, o crédito tributário ainda não possui os requisitos da definitividade e da exigibilidade, inexistindo o elemento objetivo do tipo penal, a própria conduta prevista na norma penal) e ainda porque o ilícito penal sempre deve ter como elemento subjetivo a conduta de má-fé, de sonegação, o que, em definitivo, não é o caso dos autos*”;
- d) “*Pedem as Recorrentes o deferimento da prova pericial anteriormente requerida, para que se demonstre, de uma vez por todas, a insubsistência dos argumentos alegados pela Fiscalização. Neste sentido, requer a baixa dos autos em diligência para que sejam respondidos os quesitos postos desde a impugnação*”;

- e) *“Requer seja acatado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, nos termos dos arts. 150, §4º c/c 156, V, ambos do CTN, para decretar a extinção do crédito tributário no que se refere às parcelas atingidas pela decadência, ou seja, anteriores a novembro de 2008, tendo em vista a ocorrência da preclusão parcial do dever de lançamento”;*
- f) Preliminarmente, a nulidade do lançamento, por vício material e insanável, haja vista a infringência ao disposto nos arts. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235/72. A fiscalização não demonstrou de maneira pormenorizada/individualizada dos serviços executados com o respectivo enquadramento nos casos previstos no rol constante da legislação. *“A Fiscalização fundamentou a autuação de forma genérica, eximindo-se da obrigação de demonstrar, de forma pormenorizada e considerando cada relação de prestação de serviço glosada, os motivos pelos quais tais relações contratuais cíveis estariam sendo descaracterizadas para fins de estabelecer suposto vínculo empregatício”;*
- g) A nulidade do lançamento, vez que a apuração da base de cálculo procedida por aferição indireta foi ilegal, por destoar dos parâmetros do art. 148 do CTN e do art. 33 da Lei 8.212/91;
- h) A ilegalidade da desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviço (na infração relativa à pejetização), em ofensa ao regime de tributação instituído pelo art. 129 da Lei 11.196/2005 e ao art. 50 do Código Civil;
- i) A base de cálculo foi apurada com evidente vício, padecendo de ilegalidade, o que resultaria na nulidade do lançamento. *“Ao apurar a base de cálculo da contribuição, entendeu a fiscalização que a incidência da norma tributária se daria sobre todo o valor apurado na contabilidade da autuada”. “Se o valor lançado na contabilidade refere-se ao valor pago em favor de toda uma sociedade, impossível afirmar que todo seu valor se destina à remuneração de um dos seus sócios”;*
- j) A nulidade da autuação por inépcia da peça fiscal quanto a sua motivação. *“A Fiscalização questiona as metas e indicadores adotados pela Recorrente - como se fosse de sua alçada estabelecer quais seriam os “melhores” ou “piores” critérios para a aferição de produtividade dos empregados da autuada - bem como, em face da data de fechamento do acordo e dos documentos de aferição das metas estipuladas, afirma que a Recorrente não teria comprovado o efetivo cumprimento e a aferição das metas estipuladas para o alcance da produtividade e pagamento da verba acordada. Tais fundamentos, contudo, encontram-se desprovidos de qualquer respaldo fático e legal, restando claro*

que a motivação da glosa consiste tão-somente em deturpada interpretação da Lei 10.101/00 e dos requisitos para pagamento da verba”;

- k) No mérito, no que tange à infração relativa à pejetização, defende que “*não se verifica, no caso dos autos, os caracteres de uma relação de emprego, revelando a validade e legitimidade dos contratos civis de prestação de serviços celebrados pela Recorrente*”. Nesse particular, demonstra “*o equívoco dos dados de amostragens levantados pela Fiscalização*”. Defende a “*regularidade dos contratos firmados e das notas fiscais emitidas*”. Nesse sentido, “*a tentativa de construção de um vínculo empregatício é totalmente despropositada na medida em que os cinco pressupostos da relação de emprego não coexistem entre as partes analisadas*” (pessoalidade, continuidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação);
- l) Com relação à parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados, “*a Recorrente demonstra que cumpriu todos os requisitos legais (Lei 10.101/00) para que o pagamento da participação nos lucros e resultados não sofra a incidência das contribuições*” Entende que “*a PLR paga encontra-se respaldada pela negociação coletiva, sendo que o próprio instrumento coletivo continha regras claras e objetivas sobre os 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, dentre outros; que a empresa adotou plano de metas e resultados, previamente pactuados e anexados ao ACT, do qual constou os objetivos, participantes, metas de resultado global e por gerência, os critérios para a concessão da participação, o modelo de acompanhamento e o cálculo do valor da participação; que a empresa observou a periodicidade legal para o pagamento da verba, sendo que os pagamentos eventualmente verificados fora da data foram decorrentes das demissões ocorridas fora do período de pagamento da PLR*”;
- m) Quanto fundamentos mantidos pela DRJ como lastro da autuação (parte PLR), defende que: “*a) a Lei 10.101/00 não determina o fechamento no exercício anterior; b) uma negociação coletiva começa meses antes de seu fechamento e, no presente caso, c) o ACT foi fechado 08 meses antes do fim do exercício*”. “*Portanto, tendo sido firmado o acordo em 29.04.2008, antes das datas estipuladas para pagamento da PLR relativa ao ano de 2008, e em tempo razoável para a aferição do cumprimento das metas estipuladas*”;
- n) Ainda, não há que se falar que a aferição das metas teria se iniciado de forma tardia e não possibilitaria a efetiva aferição do desempenho. “*De fato, a empresa contrata as metas constantes do acordo junto aos representantes sindicais de seus empregados, tais metas constam do acordo coletivo firmado e*

a empresa demonstrou que promove medições periódicas do desempenho dos empregados, através das avaliações já juntadas aos autos. Consta ainda do acordo coletivo a obrigatoriedade de que a empresa apresente aos empregados, em periodicidade trimestral, os resultados correspondentes aos indicadores acordados no instrumento - pelo que se demonstra ser a aferição periódica dos resultados uma constante dentro da empresa, que cumpre integralmente os termos do acordo estabelecido e jamais sofreu qualquer processo no âmbito do sindicato com base em suposto descumprimento do acordo". Nessa linha, "o fato de a apuração das metas ter sido lançada no sistema da empresa a partir de agosto não é apto a desqualificar o plano adotado, nem invalidar todo o sistema de pagamento da participação nos lucros";

- o) Requer que seja afastada a qualificadora da multa de ofício "prevista na redação do art. 44, §1º da Lei 9.430/96, haja vista que a) não consta dos fundamentos legais da multa aplicada os artigos que autorizam a qualificação da multa, ensejando a nulidade da autuação no que tange a referida cobrança; b) não restou comprovado pela Fiscalização os requisitos constantes do art. 71 a 73 da Lei 4.502/64 e que autorizam a majoração da multa de ofício, fundamentação sem a qual resta prejudicada a possibilidade de aplicação da disciplina constante do art. 44, §1º da Lei 9.430/96";*
- p) Quanto ao DEBCAD n. 37.401.153-2 (CFL 68), defende, preliminarmente, a nulidade do lançamento, vez que o Relatório Fiscal "não explicitou em seu texto ou anexos os motivos pelos quais adotou um critério comparativo diferenciado para tais competências (janeiro a outubro de 2008/ novembro de 2008), sendo certo que, em todas as competências relativas ao descumprimento de obrigação acessória, a retroatividade benigna deveria ter sido aplicada da forma como fora aplicada na competência 11/2008, em se tratando da legislação mais benéfica ao contribuinte em matéria de penalidades";*
- q) Defende que "não poderia ter sido lançada a multa por não declaração em GFIP, pois o crédito tributário objeto dos Ais lavrados conjuntamente com a presente autuação ainda estão em discussão administrativa";*
- r) Os valores lançados atinente à multa por descumprimento de obrigações acessórias devem ser revistos com base na retroatividade benigna insculpida no art. 32-A da Lei 8.212/91. "Ao que parece, a Fiscalização não elaborou o cálculo comparativo com base em ambas as redações legais, mas sim promoveu uma espécie de aplicação casada das multas de mora e acessória, sob o escopo da legislação antiga, comparando-a à legislação em vigor, que estabelece uma multa de ofício disposta na redação do art. 44 da Lei 9.430/96". Não obstante, "a comparação deveria ter sido efetuada apenas em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, sobretudo porque, na legislação*

vigente à época dos fatos glosados, inexistia a previsão de incidência de uma espécie de multa de ofício (havia apenas a multa de mora do art. 35 da Lei 8.212/91), a qual somente passou a constar do ordenamento jurídico das contribuições após o advento da MP 449/08 e a introdução do art. 35-A à Lei 8.212/91, por isso, inaplicável às competências aqui glosadas.”. Observa que “o cálculo da multa aplicada pela auditoria fiscal referente à competência de 11.2008, objeto de discussão do AI nº 51.050.092-7, foi realizado corretamente, observando os dispositivos legais cabíveis (art. 32-A Lei 8.212/91) e a retroatividade benigna, devendo tal cálculo ter sido aplicado também às competências relativas a 01.2008 a 10.2008, por restar demonstrado claro benefício fiscal ao contribuinte”;

Por fim, em seus pedidos, requer (e-fls. 1859/1860):

9. CONCLUSÃO E PEDIDOS.

Por todo o exposto, a Recorrente pede a reforma da decisão proferida em primeira instância e a procedência do presente recurso para, em preliminar, declarar a) a conexão dos processos reciprocamente vinculados aos créditos apurados, a fim de evitar julgamentos divergentes; b) a insubsistência do Relatório de Vínculos como forma de atribuir responsabilidade tributária aos diretores da Empresa; c) a nulidade da Representação Fiscal para Fins Penais, por ausência de conduta típica e inexigibilidade dos valores cobrados; e) a realização da prova pericial, caso assim entenda este Eg. Conselho; f) a decadência parcial do crédito tributário com base no art. 150, § 4º do CTN; g) a decadência integral da parcela denominada "Transitada na Folha de Pagamentos em Abril de 2008"; h) a decadência integral da multa por descumprimento da obrigação acessória.

Quanto ao mérito do AI 37.401.152-4, requer a procedência do presente recurso para declarar a insubsistência total da autuação combatida, pois conforme restou demonstrado a) é ilegal e abusivo o estabelecimento do vínculo empregatício e a descaracterização da personalidade jurídica das prestadoras de serviço contratadas pela Recorrente, sendo certo que os valores pagos não se sujeitam à cobrança das contribuições previdenciárias; b) a empresa autuada cumpriu todos os ditames constitucionais e legais, devendo ser a PLR paga excluída da tributação; e c) é NULA e ilegal a majoração da multa de ofício aplicada na competência de 12/2008.

Quanto ao mérito da penalidade aplicada pelo suposto descumprimento da obrigação acessória, requer a procedência do presente recurso posto que a) que a cobrança fere os princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal na medida em que efetua o lançamento simultaneamente à discussão administrativa das obrigações principais; e b) há um erro no cálculo da multa imposta com base na retroatividade benigna, que deveria ter obedecido ao art. 32-A da Lei 8.212/91 e ao art. 106 do CTN.

Posteriormente, às e-fls. 1930/1956, a recorrente peticionou informando as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADPF n. 324 e RE n. 958.252, definindo “*que a terceirização é lícita em todas as etapas do processo produtivo, seja a terceirização da atividade-meio ou fim, independentemente do objeto social das empresas envolvidas*”.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

• CONHECIMENTO

Entretanto, não conheço das alegações relacionadas à corresponsabilidade dos diretores porque, nos termos da Súmula CARF n. 88, a Relação de Corresponsáveis (Relatório de Vínculos - e-fl. 50) não atribui responsabilidade tributária e nem comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal, tendo finalidade apenas informativa. É ver:

Súmula CARF nº 88

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 10/12/2012

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos -VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Também não conheço da questão relativa à Representação fiscal para Fins Penais, por força da Súmula CARF n. 28:

Súmula CARF nº 28

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso, não conhecendo das alegações relacionadas à corresponsabilidade dos diretores e da Representação fiscal para Fins Penais.

- **PEDIDO DE DILIGÊNCIA**

Rejeito, ainda, o pedido de diligência reiterado nos autos, vez que presentes todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, não sendo necessário conhecimento técnico-científico especializado para sua análise.

- **JULGAMENTO CONJUNTO**

Como se verifica do Relatório Fiscal, foram lavrados em decorrência da mesma fiscalização os seguintes Autos de Infração:

4. Por uma questão de processamento dos sistemas de informação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os Autos de Infração lavrados na presente ação fiscal se encontram segregados em processos separados de acordo com a sua natureza, o período a que se referem e com a legislação vigente à época dos fatos geradores ou do descumprimento de obrigação acessória. Neste contexto, os Autos de Infração lavrados na presente ação fiscal estão segregados em quatro processos distintos, a saber:

4.1. Este Relatório Fiscal e seus anexos são partes integrantes dos Autos de Infração que compõem o Processo COMPROT nº 15504-731.121/2013-26, abrangendo os créditos lançados referentes ao exercício 2008 não submetidos à sujeição passiva solidária determinada pela configuração de grupo econômico (conforme descrito no TÍTULO IX do presente relatório), do qual fazem parte os créditos constituídos sob os números de controle discriminados abaixo:

4.1.1. AUTO DE INFRAÇÃO NO 37.401.152-4, em que ora são lançados os créditos referentes às CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS,(PERÍODO 01/2008 A 13/2008), também denominados "Terceiros", a saber: Salário Educação, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, Serviço Social do Comércio - SESC, e Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC, devidos pela empresa autuada na qualidade de Sujeito Passivo, lançadas nos termos dos artigos 2º. e 3º., caput e parágrafos 2º. e 3º., da Lei nº. 11.457 de 16/03/2007.incident es sobre os Fatos Geradores apurados e descritos no presente Relatório Fiscal.

4.1.2. AUTO DE INFRAÇÃO NO 37.401.153-2, por apresentar GFIPs com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, assim sendo, infringiu o disposto na Lei nº 8.212, de 24/ 07/1991, art. 32, inc. IV e §§ 3º e 5º, acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, combinado com art. 225, IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999(CFL 68).

4.2. Os demais Autos de Infração lavrados para o exercício 2008 na presente ação fiscal, porém submetidos à sujeição passiva solidária determinada pela

configuração de grupo econômico estão segregados no Processo COMPROT Nº 15504-730.461/2013-30, do qual fazem parte os seguintes Autos de Infração:

4.2.1. AUTO DE INFRAÇÃO NO 37.401.150-8, em que são lançados os créditos referentes às Contribuições destinadas à Seguridade Social não declaradas em GFIP relativas à: 1)PARTE PATRONAL (PERÍODO 01/2008 A 13/2008); 2) financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa resultantes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (PERÍODO 01/2008 A 13/2008), incidentes sobre os Fatos Geradores apurados e descritos no presente Relatório Fiscal, uma vez que o contribuinte deixou de recolher as referidas contribuições no prazo e forma determinados pelo artigo 30, inciso I, alínea “b” da Lei 8.212/1991;

4.2.2. AUTO DE INFRAÇÃO No 37.401.151-6, em que são lançados os créditos referentes às Contribuições destinadas à Seguridade Social não declaradas em GFIP relativas à CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO (PERÍODO 01/2008 A 13/2008), incidentes sobre os Fatos Geradores apurados e descritos no respectivo Relatório Fiscal, uma vez que o contribuinte deixou de recolher as referidas contribuições no prazo e forma determinados pelo artigo 30, inciso I, alínea “b” da Lei 8.212/1991.

4.3. Os Autos de Infração constituídos na presente ação fiscal e que lançam os créditos referentes ao exercício 2009, porém submetidos à sujeição passiva solidária determinada pela configuração de grupo econômico estão descritos no Relatório Fiscal que acompanha o processo COMPROT nº 15504-730.763/2013-16, do qual faz parte o seguinte Auto de Infração:

4.3.1. AUTO DE INFRAÇÃO NO 51.050.089-7, em que ora são lançados os créditos referentes às Contribuições destinadas à Seguridade Social não declaradas em GFIP relativas à: 1)PARTE PATRONAL (PERÍODO 01/2009 A 13/2009); 2) financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa resultantes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (PERÍODO 01/2009 A 13/2009), incidentes sobre os Fatos Geradores apurados e descritos no respectivo Relatório Fiscal, uma vez que o contribuinte deixou de recolher as referidas contribuições no prazo e forma determinados pelo artigo 30, inciso I, alínea “b” da Lei 8.212/1991;

4.4. E por fim, os Autos de Infração constituídos na presente ação fiscal e que lançam os créditos referentes ao exercício 2009, porém não submetidos à sujeição passiva solidária determinada pela configuração de grupo econômico, e ainda, os Autos de Infração por descumprimento de obrigação acessória que não os enquadrados no CFL 68, estão descritos no Relatório Fiscal que acompanha o processo COMPROT nº 15504-731.259/2013-25, do qual fazem parte os seguintes Autos de Infração:

4.4.1. AUTO DE INFRAÇÃO NO 51.050.091-9, em que ora são lançados os créditos referentes às CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS,(PERÍODO 01/2009 A 13/2009), também denominados "Terceiros", a

saber: Salário Educação, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, Serviço Social do Comércio - SESC, e Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC, devidos pela empresa autuada na qualidade de Sujeito Passivo, lançadas nos termos dos artigos 2º. e 3º., caput e parágrafos 2º. e 3º., da Lei nº. 11.457 de 16/03/2007.incident es sobre os Fatos Geradores apurados e descritos no respectivo Relatório Fiscal.

4.4.2. AUTO DE INFRAÇÃO NO 51.050.090-0, por descumprimento da obrigação acessória(CFL 38): deixou a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 24/07/1 991, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira.

4.4.3. AUTO DE INFRAÇÃO NO 51.050.092-7, por descumprimento da obrigação acessória(CFL 78): a empresa apresentou GFIPs com informações incorretas ou omissas, assim sendo, infringiu o disposto na Lei nº 8.212, de 24/ 07/1991, art. 32, inciso IV, com a redação dada pela MP nº. 449, de 03/12/2008, convertida na Lei Nº. 11.941 de 27/05/2009.

Assim, considerando a existência dos aludidos lançamentos fiscais, respectivos conteúdos e cronologias de lançamento, resultantes do mesmo procedimentos fiscal e que os processos tratam da mesma matéria e foram distribuídos para esta mesma Julgadora, os Processos sendo submetidos a julgamento na mesma Reunião de julgamento.

• PRELIMINARES

Em linha com a decisão de piso, entendo que não prospera a nulidade do lançamento no presente caso, porquanto todos os requisitos previstos no art. 142 do CTN e nos arts. 59 e 10 do Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do Auto de Infração.

Pois bem.

O artigo 59 do Decreto n. 70.235/72 enumera os casos que acarretam a nulidade do lançamento, quais sejam: *“I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II – os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”*.

No caso em tela, a autoridade autuante está devidamente identificada e possuía competência legal para lavrar os Autos de Infração.

O ato de lançamento administrativo e o procedimento adotado na autuação fiscal foi fundamentado pelas razões de fato e de direito que levaram à conclusão expressa. O raciocínio

fiscal está claro, aplicando a legislação considerada pertinente ao caso em questão e realizando a apuração do tributo devido.

Os autos demonstram que o transcurso do PAF ocorreu de forma hígida, foi dada ao contribuinte oportunidade de defesa, a qual foi plenamente exercida, recorrendo agora do acórdão que analisou sua impugnação ao lançamento de ofício.

No Auto de Infração (e-fls. 3/10), consta a fundamentação legal, conforme relatório “FLD - FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO”. O “DD - DISCRIMINATIVO DO DÉBITO” , por sua vez, indica a base de cálculo e a alíquota aplicada.

No que tange à multa, o DEBCAD n. 37.401.153-2 traz a descrição sumária da infração e os dispositivos legais da multa aplicada. Conforme consignado pela decisão de piso, o Relatório Fiscal, no seu item 25 e subitens descreve precisamente a infração cometida, o cálculo da penalidade, fazendo remissão aos Anexos, os quais são parte do Relatório, para a demonstração dos fatos geradores omitidos, e do comparativo da multa, a fim de se estabelecer a multa mais benéfica.

A planilha "SAFIS - Comparação de Multas", fls. 1230/1231, parte Anexa do Relatório Fiscal, é suficiente a demonstrar o critério utilizada pela fiscalização, inexistindo qualquer prejuízo à defesa. A própria exposição empreendida pela recorrente, mencionando a planilha, permite depreender-se que houve a perfeita exposição do cálculo e critérios da multa aplicada, permitindo o pleno exercício do direito de defesa.

Nessa linha, Relatório Fiscal (e-fls. 13 e seguintes) detalha o procedimento adotado, o raciocínio fiscal empreendido, a motivação e, inclusive, esclarece a metodologia de cálculo realizada para a apuração do tributo, atendendo aos postulados da legalidade, ampla defesa e publicidade.

Ao contrário do que alega a recorrente, entendo que o Relatório Fiscal (e-fls. 26 e seguintes) esclarece a glosa das prestações de serviço realizadas mediante a contratação de pessoas jurídicas, restando claro os motivos pelos quais tais relações contratuais cíveis estariam sendo descaracterizadas para fins de estabelecer suposto vínculo empregatício.

Nesse sentido, além de apontar os supostos “indícios” que levaram à conclusão de que os contratos firmados visavam ocultar verdadeiras relações empregatícias, a fiscalização adentrou os requisitos da relação de emprego (previstos, inclusive, na legislação previdenciária), demonstrando a subsunção de tais contratos ao disposto na legislação (pessoalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação).

Ante as similaridades apresentadas nos contratos, conforme apontado pela fiscalização (e.g. item 15.4.1. do relatório fiscal “*Uniformidade dos contratos e ausência de detalhamento na descrição dos serviços contratados: os contratos examinados seguem o mesmo modelo*”), as conclusões foram consolidadas de forma global, isto é, considerando os contratos em conjunto. Porém, isso não significa que a análise empreendida foi genérica. Ao contrário, entendo

que restou claro, da leitura do Relatório Fiscal, o fundamento e o raciocínio empreendido pela fiscalização para alcançar a conclusão no sentido da incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas.

Se tais conclusões são (ou não) acertadas, é matéria a ser examinada no mérito. O que descabe é dizer que o lançamento é nulo em razão de a compreensão adotada pela fiscalização ser diversa daquela pretendida pela recorrente.

O mesmo vale para a alegação de inépcia da peça fiscal por ausência de motivação no que tange ao lançamento relativo às verbas pagas a título de PLR. ~

A recorrente alega que os “*fundamentos encontram-se desprovidos de qualquer respaldo fático e legal*”.

Contudo, trata-se apenas da interpretação conferida à Autoridade Fiscal à Lei 10.101/00 e dos requisitos para pagamento da verba. A correção de tal interpretação será apofundada no mérito da discussão.

Considerando que a motivação do lançamento encontra-se esmuiçada no Relatório Fiscal (e-fls. 26 e seguintes) também quanto à Infração 2 – PLR, permitindo a perfeita identificação dos fundamentos que levaram à conclusão pela incidência previdenciária e o pleno exercício do direito de defesa da recorrente, descabe acatar-se a pretendida nulidade sustentada no recurso.

- BASE DE CÁLCULO

Ainda, a alegação relativa ao vício na apuração de base de cálculo também não merece guarida. Nesse particular, concordo com a decisão de piso, adoto como fundamento do presente voto mediante a reprodução do seguinte trecho (art. 114, do RICARF):

41. No tocante à base de cálculo utilizada, qual seja a totalidade dos valores pagos mediante notas fiscais, tem-se que não há qualquer equívoco por parte da autoridade lançadora. Veja-se que, considerando que os serviços são prestados à Impugnante unicamente pela pessoa física dos sócios e não pela pessoa jurídica correspondente; e considerando que os valores consignados nas notas fiscais de prestação de serviços em tela são representativos da contraprestação remuneratória pelos serviços prestados à Impugnante pelas pessoas físicas caracterizadas pela Fiscalização como segurados empregados da Autuada, entendo correta a mensuração da base de cálculo adotada pelo Auditor Fiscal, cabendo ao Sujeito Passivo o ônus da prova em contrário, a teor do §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

42. Também se mantém hígido o lançamento no que tange ao critério para apuração dos sócios das pessoas jurídicas contratadas que prestaram serviços pessoalmente à autuada. Consoante item 15.21. do Relatório Fiscal, verifica-se que o Auditor-Fiscal foi diligente ao solicitar que a Autuada confirmasse o nome dos sócios das pessoas jurídicas responsáveis pela prestação de serviços. Diante

da omissão da empresa, foram considerados os .nomes constantes nas declarações em GFIP, nos sistemas de informação da Receita Federal e nos lançamentos contábeis.

43. Assim, a empresa não pode se beneficiar da própria omissão, a fim de sustentar vício de ilegalidade na aferição indireta realizada. O fato de demonstrar que em relação à empresa IPTECH INFORMÁTICA Ltda., os dois sócios prestaram serviços à Autuada, ao invés de um só, como consta no anexo 2008_Lev_E, não tem o condão de alterar o lançamento arbitrado, uma vez que a remuneração aferida se deu com base no valor integral das notas fiscais emitidas pela empresa.

44. Portanto, nada há a reparar nos levantamentos referentes às contratações de segurados empregados por intermédio de Pessoas Jurídicas.

A recorrente sustenta a nulidade do lançamento, vez que a apuração da base de cálculo procedida por aferição indireta foi ilegal, por destoar dos parâmetros do art. 148 do CTN e do art. 33 da Lei 8.212/91.

Como consta do mencionado art. 33 da Lei 8.212/91, *“ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário”*.

Pois bem, é exatamente essa a hipótese dos autos. É ver trecho do Relatório Fiscal nesse sentido:

15.21. Os valores pagos para as pessoas jurídicas em questão foram contabilmente provisionados na conta do passivo “2110001 – FORNECEDORES TERCEIROS NO PAIS”. Como não era possível apurar por subcontas ou pelos históricos contábeis a totalização dos valores pagos por empresa, a fiscalização emitiu o TIF nº 004/2013 (em anexo), onde solicita que seja informada a relação dos pagamentos efetuadas para as pessoas jurídicas constantes de uma planilha em anexo, e, também que fossem confirmados os nomes dos sócios dessas pessoas jurídicas responsáveis pela prestação dos serviços que foram apurados pela fiscalização nas declarações em GFIP, nos sistemas de informação da Receita Federal e nos lançamentos contábeis. Como a empresa não se pronunciou sobre os nomes das pessoas físicas apresentados, estes prevaleceram para fins dos levantamentos fiscais. A relação dos pagamentos efetuados para os prestadores pessoas jurídicas, conforme informado pela empresa está na planilha listada Título VIII, Anexo Documentos Gerais, Ref. I05.

15.22. Assim, na forma da Lei 8.212/91, lançou-se de ofício, o valor dos salários de contribuição dos segurados empregados, extraindo-os dos pagamentos efetuados para as empresas contratadas, conforme os lançamentos apurados na contabilidade da empresa, conforme a conta “2110001 – FORNECEDORES TERCEIROS NO PAIS .

Observa-se da transcrição encimada que o Relatório Fiscal especifica os fatos que justificaram a adoção da aferição indireta da base de cálculo sob o fundamento da não apresentação de esclarecimentos, inclusive evidenciando que na apuração da base de cálculo utilizou-se dos lançamentos apurados na contabilidade da própria empresa, conforme a conta “2110001 – FORNECEDORES TERCEIROS NO PAIS.

Considerando a ausência de informações solicitados pela fiscalização, é aplicável a apuração do crédito previdenciário por aferição indireta/arbitramento, invertendo-se o ônus da prova ao contribuinte, com esteio no artigo 33, § 3º, da Lei n. 8.212/91.

Se o valor lançado na contabilidade refere-se ao valor pago em favor de toda uma sociedade, sendo impossível afirmar que todo seu valor se destina à remuneração de um dos seus sócios, entendo que a recorrente não se desincumbiu do ônus probatório.

Além disso, nos termos do art. 145 do CTN, uma vez verificado o excesso de lançamento, deve-se promover a revisão do lançamento, mediante exclusão do excesso verificado, e não a anulação de todo o crédito tributário lançado.

As demais matérias suscitadas em sede preliminar confundem-se com o exame do mérito e serão analisadas a seguir.

Ante o exposto, rejeito as preliminares.

• DECADÊNCIA – PREJUDICIAL DE MÉRITO

A recorrente sustenta a decadência do lançamento referente às parcelas *anteriores a novembro de 2008*, por força do art. 150, § 4º, do CTN.

A DRJ, por sua vez, entendeu estarem presentes fatos que comprovavam existência de dolo, simulação e fraude, nos negócios perpetrados pela Impugnante, o que desloca a contagem do início do prazo para ocorrência da decadência, para a regra do art. 173, inciso I, do CTN.

Ocorre que, antecipando o mérito, como se verá no tópico seguinte, não verifico a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, apta a atrair a regra decadencial prevista no referido art. 173, inciso I, do CTN.

Inclusive, a autoridade fiscal apenas apontou, sem tecer maiores considerações, a ocorrência de fraude, dolo e simulação apenas na infração atinente à pejetização, levando à qualificação da multa de ofício. É ver (e-fl. 37):

22. Exclusivamente para os levantamentos vinculados ao fato gerador “Contratação de Profissionais de Tecnologia da Informação através de Pessoas Jurídicas”, houve qualificação da multa de ofício aplicada, nos termos do § 2º e caput do artigo 68 da Lei nº 4.502/1964, uma vez que a conduta do contribuinte se enquadra nas hipóteses definidas pelos artigos 71, 72 e 73 da mesma Lei. Na

prática, tal qualificação da multa de ofício aplicada atinge apenas a competência 12/2008, já que nas competências anteriores o contribuinte foi beneficiado pela prevalência da legislação anterior ao advento da MP nº 449, de 03/12/2008 na comparação das multas supracitada.

23. Diante do exposto, para os valores lançados no levantamento “G” na competência 12/2008, a multa de ofício no percentual de 75% a ser aplicada, por previsão do parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, será duplicada pela ocorrência de fatos que se subsomem ao previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964, totalizando a alíquota de 150%.

No presente caso, o lançamento refere-se ao período de 01/2008 a 12/2008 e o contribuinte foi cientificado em 14/11/2013 (e-fl. 3). Além disso, ocorreu o recolhimento parcial do tributo no período, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, o que atrai a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN (e-fl. 1484 e seguintes).

Observa-se que tal conclusão não alcança o lançamento consubstanciado no DEBCAD n. 37.401.153-2. Em se tratando de multa por descumprimento de obrigação acessória, exigível mediante lançamento de ofício, é aplicável o art. 173, I do CTN, hipótese em que o prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. É ver o teor da Súmula CARF n. 148

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Assim sendo, devem ser excluídas do lançamento as competências de 02 a 10/2008 em todas as rubricas lançadas no DEBCAD n. 37.401.152-4.

• MÉRITO

Conforme relatado, nos termos do Relatório Fiscal, o lançamento compreende 3 (três) infrações originadas dos seguintes fatos ferradores, quais sejam:

- a) Pejotização: contratação de profissionais de tecnologia da informação (atividade fim da recorrente) mediante remuneração através de pessoas jurídicas. Os pagamentos ocorreram no período de 01/2008 a 12/2008. Nesse particular, houve a qualificação da multa de ofício aplicada, totalizando 150%, uma vez que a conduta do contribuinte se enquadra nas hipóteses definidas pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964;

- b) Participação nos Lucros e Resultados (PLR): adiantamentos realizados a título de PLR para segurados empregados. O Plano de PLR é referente ao ano base de 2008 e a assinatura do “Acordo Coletivo de Participação dos Trabalhadores nos Lucros e Resultados” ocorreu em 28/04/2008 . Os créditos constituídos no lançamento correspondem às parcelas do “Plano de Participação nos Resultados 2008” pagas (adiantadas) efetivamente em 2008 (competências outubro e novembro);
- c) Parcela transitada na folha de pagamento em abril de 2008, não vinculada inequivocamente a pagamentos referentes à PLR 2008 ou à PLR 2007. A qual, como visto no tópico, encontra-se integralmente fulminada pela decadência.

• PEJOTIZAÇÃO

Quanto à primeira infração (pejotização), a recorrente alegar ser indevida a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviço (na infração relativa à pejotização), em ofensa ao regime de tributação instituído pelo art. 129 da Lei 11.196/2005 e ao art. 50 do Código Civil.

Ainda, defende que *“não se verifica, no caso dos autos, os caracteres de uma relação de emprego, revelando a validade e legitimidade dos contratos civis de prestação de serviços celebrados pela Recorrente”*. Nesse particular, demonstra *“o equívoco dos dados de amostragens levantados pela Fiscalização”*. Sustenta a *“regularidade dos contratos firmados e das notas fiscais emitidas”*. Nesse sentido, *“a tentativa de construção de um vínculo empregatício é totalmente despropositada na medida em que os cinco pressupostos da relação de emprego não coexistem entre as partes analisadas”* (pessoalidade, continuidade, não eventualidade, onerosidade e subordinação).

Pois bem.

Os temas referentes à pejotização e terceirização das atividades fim da empresa estão entre os mais relevantes da atualidade e as decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), em conjunto com as alterações na legislação trabalhista, evidenciam a transformação nas relações de trabalho no mercado brasileiro.

Como se sabe, o Supremo Tribunal Federal (STF), no Tema 725 (RE 958.252), com repercussão geral, reconheceu a licitude da terceirização em todas as atividades de produção, bem como a possibilidade de outras formas de divisão do trabalho. É ver a compreensão firmada:

“É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”.

No julgamento da ADPF 324, por sua vez, assentou-se a constitucionalidade da terceirização da atividade-fim ou meio, mediante a fixação da 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.

No julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade 66/DF (ADC 66), o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a constitucionalidade do artigo 129 da Lei n. 11.196/05, o qual determina:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (Vide ADC 66)

Ambas as Turmas do STF adotaram, recentemente, posicionamento semelhante ao analisar diversas Reclamações Constitucionais, aplicando o entendimento vinculante e cassando as decisões proferida anteriormente por Tribunal Regionais do Trabalho, que reconheciam o vínculo empregatício.

Merece destaque o caso do julgamento da RCL n. 60.620, em que a 2ª Turma, por maioria de votos, julgou a Reclamação Constitucional procedente, nos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes. No caso, restou expresso que a denominada “pejotização”, isto é, a contratação de trabalhador pessoa física por meio de pessoa jurídica está abarcada pelo decidido nos Temas 725 e ADPF 324. É ver trecho do voto do Ministro:

Pois bem. No caso dos autos, a autoridade reclamada, por sua vez, descaracterizando a relação contratual autônoma, reconheceu vínculo de emprego entre as partes, não obstante a avença firmada entre elas .

Assim, verifica-se que a controvérsia trazida pela parte reclamante corresponde à licitude da “terceirização” da atividade-fim da empresa tomadora através de contratos de prestação de serviços profissionais por meio de pessoas jurídicas ou sob a forma autônoma, a chamada “pejotização”.

Tendo em vista o entendimento firmado no julgamento da ADPF 324, conclui-se que não se configura relação de emprego entre a contratante e o empregado da empresa contratada na terceirização, **também não há como se reconhecer o vínculo empregatício entre os empresários individuais, sócios de pessoa jurídica contratada para a prestação de serviços, prestadores de serviços autônomos ou figurantes de relações jurídicas de natureza cível/empresarial e a empresa contratante .**

Assim, reafirmo que o Tribunal reclamado, ao reconhecer, na reclamação trabalhista originária, a existência de vínculo empregatício entre as partes, violou o entendimento firmado na ADPF 324.

Como se vê, o Tribunal Supremo tem reforçado o posicionamento no sentido de que há um contexto mundial de flexibilização das normas trabalhistas e que a Constituição Federal não impõe um modelo específico de produção. O modelo verticalizado, fordista, vai na contramão de um movimento global de descentralização.

O decidido ADC n. 48 e na ADI n. 3.961 reforça o entendimento no sentido de que os agentes econômicos têm liberdade para se organizar e nem sempre esta será uma relação de emprego. No voto do Min. Roberto Barroso restou consignado o seguinte:

2. É legítima a terceirização das atividades-fim de uma empresa. Como já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal, a Constituição **não impõe uma única forma de estruturar a produção. Ao contrário, o princípio constitucional da livre iniciativa garante aos agentes econômicos liberdade para eleger suas estratégias empresariais dentro do marco vigente** (CF/1988, art. 170). A proteção constitucional ao trabalho não impõe que toda e qualquer prestação remunerada de serviços configure relação de emprego (CF/1988, art. 7º). – grifou-se.

Em análise à jurisprudência dos Tribunais Superiores, verifica-se que o entendimento majoritário dos Ministros converge na linha de que não é plausível obrigar as empresas a um determinado modelo de organização, submetendo-as necessariamente à celebração de contrato de trabalho com os seus prestadores. O postulado da livre iniciativa conduz à conclusão de que empresas têm a liberdade de se estruturarem de acordo com as suas estratégias de mercado e não descabe ao Estado obrigá-las a um modelo de contratação. São valiosas as lições trazidas no voto da Ministra Relatora Carmem Lúcia (ADC 66):

A controvérsia que permeia a presente ação é determinada pela incerteza gerada por prestadores de serviços intelectuais e para os tomadores desses serviços sobre eventual desconsideração de sua relação jurídica pela Administração Pública ou pelo Poder Judiciário que, a pretexto de coibir fraudes e simulação em favor da primazia da realidade, possa a eles impor regramento previdenciário e fiscal mais gravoso que aquele destinado às pessoas jurídicas ou, ainda, reconhecer a formação de vínculo empregatício entre a pessoa física do prestador e a tomadora dos serviços. **O receio sobre a eficácia das escolhas empresariais e a dúvida sobre os limites dos compromissos assumidos comprometeria a segurança jurídica, mais ainda, o equilíbrio das relações firmadas, sem que não se tem como garantido o livre exercício da atividade empresarial e o pleno desenvolvimento econômico.**

(...)

11. A valorização do trabalho humano e a livre iniciativa conjugam-se para fundamentar a ordem econômica e dirigem-se a atingir os objetivos fundamentais descritos no art. 3º da Constituição da República, pelo que são

elementos indissociáveis para a compreensão e o desate da presente controvérsia jurídica.

(...)

Em linha com esse entendimento, que, apoiado no dinamismo das transformações econômicas e sociais, reafirma a **necessidade de se assegurar ampla liberdade às empresas para definir suas escolhas organizacionais e os modelos de negócio com vistas a assegurar sua competitividade e subsistência**

(...)

13. Sob essa mesma perspectiva de **densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho**, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. **Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República.** – grifou-se.

Além disso, há a comprovação de tratar-se de profissionais graduados e qualificados, do ramo da tecnologia da informação, tratando-se de profissionais especialistas em suas áreas de atuação, caracterizados pelo art. 444 da CLT como hipersuficientes. Não há, ainda, comprovação de que as pessoas físicas sócias das empresas contratadas tenham sido coagidas a constituir pessoas jurídicas para prestarem serviços à recorrente.

Nesse sentido, o STF tem julgado vários casos desse tipo (Rcl 56285 AgR), reafirmando que, quando o reclamante não se trata de trabalhador hipossuficiente, é capaz de fazer uma escolha esclarecida sobre sua contratação, de modo que deve ser respeitada a forma de contratação formalizada. A não ser que exista elemento concreto de que tenha ocorrido coação na contratação celebrada.

Os indivíduos com graduação, especialização e alta demanda no mercado, tendem a criar uma pessoa jurídica para prestar serviços a terceiros, mesmo que o contrato seja por um período maior de duração, podendo superar o exercício a que foi contratado. Nesses casos, como o que se encontra da presente atuação, o trabalhador hipersuficiente tende a ter maior liberdade para negociar os termos de seu contrato ou na execução deste, e, se insatisfeito, é altamente provável que o mercado ofereça outras oportunidades.

A lógica subjacente ao decidido pelo STF, é que, na hipótese do profissional hipersuficiente, a liberdade contratual é observada por ambas as partes. O nível de instrução desses profissionais permite que façam tal escolha, de forma consciente, dispensando o tratamento protecionista conferido aos hipossuficientes, que mitiga a livre iniciativa.

Esse profissional, ao constituir uma pessoa jurídica, assume riscos, inerentes a qualquer atividade empresarial. Isso resta evidenciado que, em caso de demissão, ele não terá direito ao seguro-desemprego ou a benefícios do regime celetista, sendo necessário buscar novos

contratos de prestação de serviço, o que é atenuado, em certa medida, pela sua alta qualificação, facilitando sua rápida recolocação no mercado de trabalho. Lado outro, pode usufruir de benefícios como, a possibilidade de aumentar sua renda, prestar serviços para diversos tomadores, flexibilidade de horários, entre outros.

Pode-se inferir que parte dos prestadores de serviço da recorrente preferisse atuar como segurados empregados? Possivelmente. Mas a questão é diversa: a recorrente é proibida de pactuar (o que pressupõe comum acordo das partes) a prestação de serviços por meio de contrato firmados com pessoa jurídica? A resposta normativa, dogmática e mesmo jurisprudencial é pela negativa.

Isso difere da situação de profissionais sem graduação ou especialização, que, ao recusarem os termos contratuais, prova mente irão encontrar dificuldades em se recolocar no mercado. E nesse contexto as leis trabalhistas tendem a conferir uma proteção muito maior a esse trabalhador. O poder negocial do empregado é reduzido, em razão de ter uma mão-de-obra facilmente substituível. Ainda que possa existir alguma liberdade contratual, curva-se às tratativas negociais em face à sua necessidade de permanecer no emprego para a sua subsistência e de sua família

Ressalta-se ainda que, no segmento da recorrente, altamente especializado e voltado a ações no setor de tecnologia da informação, com profissionais altamente qualificados e, não raramente, engajados em atividades múltiplas com clientes nacionais e estrangeiros, até pela facilidade do trabalho remoto, a presunção deveria ser pela ausência da animus às restrições de um contrato de emprego típico.

Foi nesse contexto, inclusive, que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Rcl 65299 AgR, reafirmou o decidido nos precedentes vinculantes mencionados:

AGRAVO REGIMENTAL NA RECLAMAÇÃO. PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À PARTE. DIREITO TRABALHISTA. TERCEIRIZAÇÃO DE SERVIÇOS. ALEGAÇÃO DE AFRONTA À AUTORIDADE DAS DECISÕES PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA AÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL 324/DF E NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 958.252 RG/MG (TEMA 725 DA REPERCUSSÃO GERAL). ADERÊNCIA ESTRITA. PROGRAMADOR DE **TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE VÍCIO DE CONSENTIMENTO OU CONDIÇÃO DE VULNERABILIDADE.** RECLAMAÇÃO JULGADA PROCEDENTE. AGRAVO DESPROVIDO. I – O Supremo Tribunal Federal, com fundamento nos princípios constitucionais da **livre iniciativa e da livre concorrência**, assentou ser **possível a terceirização de qualquer atividade econômica e reconheceu a constitucionalidade de outras formas de contratação e prestação de serviços, alternativas à relação de emprego.** II – Existência de afronta à autoridade das decisões proferidas na **ADPF 324/DF e no RE 958.252 RG/MG** – Tema 725 RG. Precedentes. III – Agravo regimental desprovido. – grifou-se

Por todo exposto, entendo que, o modelo de contratação exercido pela recorrente é lícito pela legislação respectiva e foi referendado, atualmente, pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral.

De fato, o Tribunal não admite uma presunção de validade absoluta de tais relações laborais, mas nos parece patente recair sobre o aparato fiscalizatório estatal o ônus probatório em sentido diverso.

No caso dos autos, entendo que não há comprovação suficiente de fraude/simulação apta a infirmar a compreensão pela licitude da contratação via pessoas jurídicas, afastando a aplicação dos precedentes e atraindo a tributação pelas contribuições previdenciárias sobre a remuneração de segurado empregado.

No que tange à pessoalidade, o próprio Relatório Fiscal menciona que quase a metade das empresas analisadas pela Fiscalização em amostragem possuíam empregados e não atuavam somente através de seus sócios, desconstruindo a alegação de que "*seria dispensável a existência de pessoas jurídicas na execução dos trabalhos contratados*". Não obstante, a pessoalidade faz parte do serviço intelectual e como visto o Supremo Tribunal Federal (ADC 66) reconhece, nos exatos termos do art. 129 que para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídica.

Quanto à subordinação, entendo que os documentos apontados pela fiscalização não demonstram de forma inequívoca o vínculo jurídico entre as partes envolvida.

A estipulação no contrato remuneração determinada nos contratos de trabalho estava vinculada ao cumprimento e controle de horas trabalhadas, sendo que o valor mensal estabelecido contratualmente representava o cumprimento de uma jornada diária mínima, é intrínseca a este formato de remuneração, estipulando-se um valor de hora isolada proporcional ao valor mensal estabelecido. Exemplificando tratar-se de prática corriqueira no ramo dos serviços, tem-se como exemplo o "*cap*" mínimo de horas estabelecidos nos contratos de consultoria advocatícia oferecido pelos escritórios aos seus clientes, quando firmam contrato prevendo a assessoria jurídica contínua, atendendo as demandas trazidas pelo contratante em sua rotina.

Ou seja, simples remuneração no formato estabelecido não tem o condão de denotar qualquer subordinação jurídica. É possível ainda verificar que o valor percebido variava nas notas fiscais emitidas (doe. 16 da Impugnação).

Ainda, a avaliação dos prestadores de serviços é prática corriqueira em praticamente todos os segmentos de mercado. O objetivo é aferir a qualidade do serviço oferecido pela pessoa jurídica, para que a empresa decida pela continuidade da parceria em futuros projetos. Avaliar a *performance* de prestadores pessoa jurídica é comum em especial em grandes empresas, que possuem extenso quadro de funcionário e colaboradores.

A mudança de gestão ou de funcionários estratégicos em áreas da empresa contratante pode gerar dúvidas acerca de qual prestador contratar quando necessário, vez que o profissional que obteve contato próximo não está mais presente. A documentação dos resultados obtidos, considerando se as expectativas foram atingidas, é mecanismo de gestão interna para tais empresas e auxiliam na tomada de decisões. Como esclarece a recorrente: *“se não fosse bem avaliado, não seria chamado para projetos futuros. Tão somente isso!”*

Inclusive, o controle e gerenciamento dos prestadores visa assegurar que, caso o prestador de serviço contratado não consiga cumprir com a demanda a que se vinculou com a empresa, a empresa se resguarde e identifique a situação para que, na via judicial, pleiteie a indenização por eventuais perdas e danos ou pela via da exceção do contrato não cumprido.

A suposta "ficha de avaliação" visa a pessoa jurídica prestadora, não a física (funcionário/sócio desta). Os requisitos ali elencados objetivavam assegurar que os "projetos" e "demandas" propostas à pessoa jurídica estavam, repisa-se, atendendo às expectativas da contratante, inclusive quanto ao prazo solicitado e observando as normas inerentes à empresa (e.g. *compliance*, confidencialidade), isto é, quesitos usualmente esperados de qualquer prestador de serviço pessoa jurídica.

A possibilidade de participar do plano corporativo de telefonia celular da empresa não denota qualquer comando ou poder hierárquico que a prestadora oferece. Além de ser facultativo, a tomadora dos serviços não arcava com os custos de tal plano.

O exposto resta reforçado pelo fato de que 31 (trinta e um) prestadores foram posteriormente contratados pela recorrente. Nesse particular, concordo com a recorrente no sentido de que se eles foram, em dado momento, contratados por ela, resta evidente que anteriormente não havia vínculo empregatício entre as partes.

A ausência de exclusividade identificada em mais de 70% das empresas que prestaram serviços para a Recorrente, no ano de 2008, também converge pela improcedência da alegação fiscal. A Fiscalização afirmou que apenas 70 (setenta) empresas entre as que prestaram serviço para a Recorrente (totalizando mais de 200), ou seja, um universo de menos de 30% do total, teriam declarado a prestação de serviços apenas para a Recorrente no referido ano. Ou seja, isso reforça a regularidade das contratações dos prestadores pessoas jurídicas, a exclusividade é característica intrínseca e habitual ao regime celetista.

Além disso, o objeto dos contratos demonstra que diversos deles adotaram a descrição específica de seu objeto e que é suficiente para demonstrar que os serviços contratados correspondiam a demandas particularizadas e pontuais da recorrente, tal como exposto no seguinte contrato: *"a prestação de serviços de Implantação SAP no módulo HR para o projeto Conexão CST em Vitória-ES" e "1.1. Constitui objeto do presente contrato a prestação de serviços de Implantação SAP/R3 no módulo BW para o projeto Centralização de Caixa da Acesita, CAF e BMS na Arcelor Brasil."*(doc. 13 da Impugnação).

Assim, no que diz respeito aos elementos caracterizadores da relação empregatícia, apesar de estarem presentes, em alguns casos, elementos como pessoalidade, onerosidade e não eventualidade, não há caracterização da subordinação, vez que ausente a demonstração *animus contrahendi*. Isto é, não restou demonstrada a intenção da pessoa física de prestar serviços sob a forma da relação de emprego de forma incontroversa.

No caso presente deveria ter sido comprovada a vontade das pessoas físicas em se submeterem ao regime celetista de trabalho e o que ficou comprovado foi exatamente o contrário, profissionais extremamente qualificados em sua área de atuação, que possuíam autonomia para elaborar e cuidar de seus projetos, confirmando-se, mais uma vez, a necessidade de o Estado respeitar a forma de contratação formalizada entre as pessoas jurídicas.

Nessa linha, entendo não se tratar de fraude no presente caso. Seja em razão da hiper suficiência dos envolvidos, seja pela aplicação do artigo 129 da Lei n. 11.196/2005, o caso se enquadra na liberdade de auto-organização que o STF consolidou em sua jurisprudência conforme exposto no presente voto, razão pela qual entendo que a autuação merece ser cancelada no que tange à pejetização.

- PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR 2008

A Constituição Federal estabelece, entre outros, 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). É ver:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Na sequência, a possibilidade de exclusão desses valores do conceito de salário-de-contribuição, tem assento legal na alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei n. 8.212/91, a qual determina 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. Confira-se

§ 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;

Para a regulamentação da participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa foi editada a Medida Provisória 794/94, sucessivamente reeditada até a sua conversão na Lei 10.101/2000.

O tema comporta vasta discussão doutrinária acerca da natureza jurídica da norma que versa sobre o não oferecimento da parcela paga a título de PLR à tributação, se o dispositivo constitucional veicula uma imunidade, ou se trata-se de uma isenção legal.

O ponto é que, quando o STF decidiu no Tema 344 da Repercussão Geral (RE 569441) que a norma constitucional precisava de lei reguladora para produzir efeitos, não afirmou expressamente tratar-se de uma norma de imunidade tributária. O entendimento atual da Corte Suprema é no sentido de que *“a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação”*.

Ou seja, o art. 7º é norma constitucional de eficácia limitada. Portanto, nos casos de relação de emprego, o art. 28, §9º, alínea ‘j’, somente passou a produzir efeitos a partir da publicação da Medida Provisória n. 794/94, convertida posteriormente na Lei n. 10.101/00. A partir deste marco legislativo passou-se a admitir exclusão dos valores pagos a título de PLR do conceito de salário de contribuição dos empregados.

Assim, imprescindível que sejam observados os requisitos dispostos na lei para que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados não configure base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social e a Terceiros.

No caso dos autos, o lançamento, nesse particular, refere-se às contribuições incidentes sobre pagamentos efetuados pela recorrente a seus empregados, nas competências de outubro e novembro de 2008, a título de adiantamento da PLR negociada para o exercício de 2008.

Em resumo (item 16 e subitens, do Relatório Fiscal), a fiscalização compreendeu que o Plano de Participação nos Lucros e Resultados estaria em desconformidade com a legislação (a saber, art. 28, §9º da Lei 8.212/91 e Lei 10.101/00), por entender a Fiscalização que:

- a) a empresa teria firmado o Acordo Coletivo de Trabalho apenas em abril de 2008, isto é durante o período de aferição. não se podendo falar em metas preestabelecidas;
- b) considerando que a aferição das metas teria se iniciado de forma tardia, não possibilitou a efetiva medição do desempenho. Indica contradição entre o estabelecido no Acordo Coletivo e nas planilhas de controle de avaliação das metas e indicadores estabelecidos pelas Gerências Operacionais, no que tange ao período de aferição;
- c) avaliação de produtividade da empresa foi efetuada através de uma Margem muito baixa de EBTIDA (5%);
- d)) as metas gerais corporativas, bem como os indicadores definidos pela empresa não estariam associados ao incremento da produtividade (apenas os de qualidade) e, portanto, não cumpririam a finalidade da PLR;

- e) por fim, questiona ainda a ausência de metas individualmente estabelecidas para os empregados.

Não obstante, a própria DRJ reconheceu a insubsistência de parte dos argumentos lançados no relatório fiscal como embasamento do lançamento, consignando expressamente “*não compete à Fiscalização descaracterizar, por meio de avaliações subjetivas, os critérios eleitos pela empresa para o pagamento da Participação nos Lucros, ou exigir a estipulação de metas individuais para os empregados*”.

Ou seja, no que tange à fundamentação do relatório fiscal combatida pela recorrente, a DRJ curvou-se ao entendimento de que a autuação não se sustentaria nestes pontos (itens ‘c’, ‘d’ e ‘e’ supra mencionados).

A decisão de piso, quanto ao ponto, foi acertada, vez que a legislação de regência não detalha qual natureza das metas aptas a caracterizarem o Plano de PLR como adequado, além de não exigir a pactuação de metas individuais. A lei não apenas confere a faculdade de se estabelecer essas metas. É nesse sentido a jurisprudência majoritária deste *Eg.* Conselho, conforme ementas transcritas a título de exemplo:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. ABONO DE FÉRIAS. (...) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Não cabe à autoridade lançadora ou julgadora criar juízo de valor sobre critério que foi eleito pelas partes mediante convenção coletiva de trabalho como apto a promover a adequada distribuição dos lucros aos empregados, desde que o Plano contenha regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas para que possam ser consideradas parcelas excluídas da remuneração. Os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e de programas de metas, resultados e prazos, elencados nos incisos I e II do § 1º do art. 2º da Lei n. 10.101, são critérios meramente exemplificativos.

Ac n. 2401003.117.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. META ESPECÍFICA POR EMPRESA. PRESCINDIBILIDADE.

A Lei nº 10.101/2000 é o comando normativo específico que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e não traz, entre os requisitos, óbice à meta aplicável ao segmento daquela empresa, inexistindo exigência legal de meta específica por empresa.

Ac n. 2402-010.833

Superados tais pontos, lado outro, lado, a decisão sustentou o lançamento quanto aos fundamentos remanescentes (‘a’ e ‘b’):

- i) a DRJ afirma que a Lei n. 10.101/2000 faz menção expressa e destacada da necessidade de pactuação prévia de metas, resultados, e prazos. Neste

sentido, a data de fechamento do acordo coletivo em 29/04/2008 teria violado as disposições da lei;

- ii) por fim, ainda afirma que ficou caracterizada desobediência ao acordo coletivo, e conseqüentemente ao disposto no artigo 2º da Lei n.10.101/2000, o fato de a avaliação das metas e indicadores estabelecidos pelas gerências operacionais ter se iniciado de forma tardia, não possibilitando a efetiva medição do desempenho de seus empregados.

Cabe, portanto, analisar tais aspectos considerados pela decisão de piso para a manutenção do lançamento.

- PACTUAÇÃO PRÉVIA

A Lei da PLR (inciso II do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei n. 10.101/00) condiciona, como condição de validade do pagamento a existência de negociação prévia sobre a participação. Confira-se a redação exata do mencionado dispositivo:

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:

(...)

§ 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**. – grifou-se.

Como se vê, a Lei n. 10.101/00 não traz um prazo para fixação dessas regras. Não consta, como pretende a fiscalização, seguida pela DRJ, que a pactuação prévia deva ocorrer antes do início do exercício.

A Lei n. 10.101/00 , em que pese falar em pactuação prévia, não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas.

Considerando a ausência de previsão normativa da lei regulamentadora quanto ao aspecto temporal, e para não restringir direito previsto constitucionalmente, entendo razoável aceitar como válido plano assinado até a data do pagamento das respectivas parcela, como foi no presente caso.

No lançamento relativo à PLR referentes ao ano base de 2008, o acordo foi firmado em abril do ano de 2008, e os pagamentos, a título de adiantamento, como previsto no instrumento, ocorreram nos meses de outubro e novembro do referido ano.

Como se sabe, as negociações sindicais podem perdurar por meses, e, ainda, depende-se do presente caso que as regras eram de conhecimento das partes, mesmo que não formalizadas, em razão da repetição de planos padrões ao longo dos anos, como se verifica do Processo n. 10680.725103/201016, referente à PLR do ano de 2007, em que foi julgado procedente por maioria o Recurso Voluntário da ora recorrente. Assim, até o pagamento, considerando tais circunstâncias, o empregado poderá inclusive questionar os critérios eleitos e eventualmente solicitar a revisão do plano.

Importante ter em mente que o objetivo primordial da PLR é a integração entre o capital e trabalho, permitindo que o empregado participe do resultado da atividade econômica da empresa. Tem-se por expectativa que haja a efetiva integração entre capital e o trabalho, bem como o incentivo à produtividade que, em última análise, tem o interesse público como beneficiário indireto, na forma do esperado crescimento econômico do país. E visando esse desejo do legislador, ao editar a Lei n. 10.101/00, é que deve ser interpretada a norma.

A Lei n. 10.101/2000, ao introduzir os requisitos materiais do Plano de PLR, não o fez de forma exaustiva. Deu-se primazia à plena liberdade negocial das partes envolvidas, tendo como norte interpretativo a finalidade do instituto. Por isso, o art. 2º, § 1º, da Lei n. 10.101/2000 dispõe tão somente que devem constar no Plano de PLR regras claras e objetivas previamente estabelecidas, inclusive mediante a instituição de mecanismos de aferição, sem conceituar ou detalhar os conceitos ali insculpidos.

Inclusive, essa liberdade negocial foi ratificada com as alterações promovidas na Consolidação das Leis do Trabalho pela Reforma Trabalhista promovida pela Lei n. 13.467/17. O art. 611-A o qual prevê que a convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre participação nos lucros ou resultados da empresa.

Em 2020, a Lei n. 14.020/2020, que alterou a Lei n. 10.101/00, passou a prever que *“a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros”*.

A referida Lei introduzindo significativas mudanças nas regras de tributação dos planos de Participação nos Lucros e Resultados. As alterações foram veiculadas, antes, pela Medida Provisória n. 905/2019. Considerando que essa MP não foi convertida em lei, as mesmas disposições foram inseridas pelo Congresso Nacional no texto do Projeto de Lei de Conversão n. 15/20, relativo à MP n. 936/20.

Corroborando com o exposto, entre as modificações, no que tange ao prazo para assinatura do acordo, determinou que consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado anteriormente ao pagamento da antecipação da PLR; ou com

antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. É ver:

A oscilação da jurisprudência administrativa motivou a introdução, na Lei nº 14.020/20, de norma de interpretação do que se pode considerar por “*regras previamente estabelecidas*”, nos termos do art. 106, I do CTN, que assim dispõe:

A Lei n. 14.020/20, neste ponto, apenas introduziu interpretação passível de ser extraída da Lei n. 10.101/00 e já acolhida em diversos julgamentos do CARF. A lei não regulou situação pretérita, e sim escolheu, das interpretações possíveis da Lei n. 10.101/2000, aquelas que devem prevalecer, conferindo maior segurança jurídica ao sistema, em consonância com art. 106, I, do CTN.

Nesse sentido, entendo que, o fato de as partes vetadas da Lei n. 14.020/20, terem sido promulgadas pelo Congresso sem a referida regra (contida no art. 40, inciso II do PLV 15/20) de expressa retroatividade não impede a produção de efeitos retrospectivos para as normas relativas à PLR. Como exposto, isso não é necessário, trata-se inequivocamente de norma interpretativa, aplicando-se o disposto no mencionado artigo da legislação complementar. Como bem exposto por Paulo Honório de Castro Júnior¹:

O seu caráter “expressamente” interpretativo decorre de dois fatores. Em primeiro lugar, do próprio conteúdo das normas, que evidenciam meras interpretações já fartamente verificadas na jurisprudência administrativa.

Em segundo lugar, sendo evidentes essas interpretações, seria absolutamente desnecessário que a norma reforçasse o óbvio, dizendo se tratar de mera interpretação. Por isso, a norma vetada, e não promulgada, sobre o art. 106 do CTN, não representa nenhum impedimento para a produção de efeitos retroativos.

É que essa norma, vetada e não promulgada, que dispunha expressamente sobre a aplicação do art. 106, do CTN, possuía natureza simplesmente expletiva. Em sentido léxico, expletiva é a palavra ou expressão desnecessária ao sentido da frase, mas que lhe dá mais força.

Assim, a norma expletiva é aquela que não precisava constar no texto, porque é decorrente do sistema jurídico. Consubstancia, portanto, o objetivo do legislador de ressaltar determinado aspecto já existente no sistema jurídico. Como exemplo, o Min. Gilmar Mendes referiu-se ao art. 5º da EC 41/2003 como norma expletiva, porque apenas enfatiza um limite já imposto pelo art. 37, XI, da CF (vide ADI 3133/DF, DJ 21.9.2011).

Sendo expletiva, a norma era desnecessária. Por isso, o fato de não ter sido promulgada pelo Congresso, juntamente com as demais partes vetadas da Lei nº

¹ *In Contribuições sobre PLR: Lei nº 14.020, de 6 de julho de 2020 (promulgação das partes vetadas) e possíveis efeitos retroativos (file:///C:/Users/CARF/Desktop/Abril.25/Memo-WFAA-PLR-Lei-no-14.020-de-6-de-julho-de-2020.pdf)*

14.020/2020, não retira seu caráter expressamente interpretativo, nos termos do art. 106, I, do CTN.

De todo modo, mesmo que adote-se compreensão diversa acerca da retroatividade da referida norma, a alteração legislativa reforça a conclusão de que, há época dos fatos geradores, não havia regra positivada que determinasse sequer se a formalização do acordo deveria anteceder o período de apuração do lucro; e, caso fosse possível a formalização do acordo no curso do período de aferição, se esta formalização poderia ocorrer em qualquer momento deste período.

Portanto, descabe a autoridade fiscal fazê-lo, como no caso dos autos.

- MECANISMOS DE AFERIÇÃO

Nesse particular, em resumo, a fiscalização *“identificou uma contradição entre o estabelecido no Acordo Coletivo de Trabalho e as planilhas de controle apresentadas pelo contribuinte”*. Com relação a aferição estabelecida para as Gerências, o Acordo previa que se daria de janeiro a dezembro de 2008. *“No entanto, as planilhas de medição apresentadas demonstram que a aferição só começou a ocorrer efetivamente a partir de agosto de 2008”*.

Quanto ao ponto, o dispositivo já transcrito da Lei n. 10.101/2000. (parágrafo 1º do artigo 2º) apenas determina que *dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto os mecanismos de aferição*.

No caso, a Autoridade Fiscal pretende inovar ao criar requisito, baseado em alegação de suposta *“contradição ao examinar documentos internos da recorrente”*, que passa ao largo da disciplina legal.

Ora, a alegação fiscal não se pauta na ausência de mecanismos de aferição no acordo, como determina a lei, e sim na efetiva formalização da aferição nos sistemas internos. Pergunto: se tanto insiste a fiscalização em tratar a norma previdenciária atinente à PLR como verdadeira isenção, o que particularmente discordo como já exposto, com qual embasamento pretende *“criar”* tantos requisitos e minúcias fora do texto legal, em verdadeiro desrespeito ao que determina o art. 111, inciso II do CTN ? No mínimo, absurdo!

Como consta do próprio Relatório Fiscal, é fato incontroverso que o acordo contemplava os mecanismos para aferição das metas, inclusive o período, em estrito cumprimento ao que determina as disposições legais.

Concordo com a recorrente no sentido de que o fato de a apuração das metas ter sido lançada no sistema da empresa a partir de agosto não é apto a desqualificar o plano adotado, nem invalidar todo o sistema de pagamento da participação nos lucros. Como reconhecido pela fiscalização, a recorrente negocia as metas, os empregados estão cientes das metas a serem atingidas (inclusive, quanto à data de início da aferição), tudo isso com respaldo na negociação.

Inclusive, considerando tratar-se de antecipação, tem-se mais claro o aspecto da liberalidade do empregador, posto que a lei não obriga as empresas a anteciparem parcela da PLR.

Assim, no momento em que é antecipada a parcela não há de se aferir qualquer critério ou condição, ou seja, a apuração do lucro ou resultado e a verificação do alcance das metas fixadas no acordo, em geral, são efetuadas apenas ao final do período aquisitivo. Se ao final, for verificado que o beneficiário não fazia jus à PLR, a parcela antecipada deve ser reembolsada à empresa, sob pena de sofrer a incidência de contribuições, posto que passaria a ser tratada como verba remuneratória. É ver, nesse sentido, a Cláusula Sétima, Parágrafo Primeiro, do ACT:

CLÁUSULA SÉTIMA - DA FORMA DE PAGAMENTO NEGOCIADA

A EMPRESA pagará aos seus empregados, a título de antecipação de PLR do exercício de 2008, o valor correspondente a 50% do valor total planejado com base do alcance das metas, conforme anexo.

Parágrafo primeiro - Satisfeitos os pressupostos previstos na cláusula 3a, a EMPRESA pagará aos seus empregados, a parcela final do exercício de PLR 2008, em maio de 2009, tomando como base o valor decorrente do que for efetivamente realizado no período de apuração acordado (janeiro a dezembro), abatendo o valor do adiantamento.

Parágrafo Segundo - O pagamento do valor do adiantamento da PLR de 2008, descritos no caput, somente será efetuado pela EMPRESA caso a metas acordadas alcancem pelo menos 90 pontos proporcionais ao atingimento nos primeiros 6 (seis) meses do exercício de 2008.

Assim, entendo que deve ser cancelado o lançamento atinente às contribuições incidentes sobre as parcelas pagas aos empregados a título de adiantamento de PLR do ano de 2008.

• DEBCAD 37.401.153-2 (CFL 68)

Consoante descrito no Relatório, por meio do DEBCAD n. 37.401.153-2, lançou-se a multa prevista na Lei n. 8.212/91, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei n. 9.528/97, em razão do descumprimento de obrigações acessórias, quais sejam, *“a fiscalização identificou omissões e/ou incorreções na GFIP oriundas das diferenças nos valores declarados de remunerações pagas ou creditadas a segurados”*, infringindo o disposto na Lei n. 8.212/91, art. 32, inc. IV. O principal encontra-se lançado no processo n. 15504-730.461/2013-30 (patronal e parte dos segurados empregados).

Considerando que os lançamentos integrantes do Processo n. 15504.730461/2013-30 (DEBCADS n. 37.401.150-8 e 37.401.151-6), referentes às obrigações tributárias principais, conexos ao presente AI foram considerados improcedentes por esta Relatora, entendo que deve

ser cancelada a multa, não havendo que se falar em omissões nas GFIPs vez que as verbas não possuem caráter remuneratório.

Caso reste vencida, entendo que assiste razão a recorrente ao requerer o recálculo da penalidade. Em observância ao postulado da retroatividade benigna, entendo aplicável ao caso a recente Súmula CARF n. 196:

Súmula CARF nº 196

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) **em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.**

Acórdãos Precedentes: 9202-010.951; 9202-010.923; 9202.010.872; 9202.010.666; 9202- 010.633

Assim, cabe à autoridade preparadora efetivar o comparativo, nos termos da Súmula CARF n. 196, aplicando a legislação mais benéfica ao contribuinte no que tange à multa por descumprimento de obrigação acessória.

• CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações relacionadas à corresponsabilidade dos diretores e da Representação fiscal para Fins Penais, rejeitar o pedido de diligência, rejeitar as preliminares e dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Johnny Wilson Araújo Cavalcanti, redator designado

Respeitosamente, divirjo da relatora em relação às matérias relacionadas a seguir: 1- PEJOTIZAÇÃO, 2- PLR, 3- DECADÊNCIA, 4- DEBCAD n. 37.401.153-2, pelas razões que passo a expor.

1 PEJOTIZAÇÃO

Por certo resta superada qualquer controvérsia relativa à liberdade de organização econômica das empresas. As recentes alterações legislativas e a jurisprudência confirmam como válida a possibilidade das empresas se utilizarem do mecanismo da terceirização para contratar a sua força produtiva. Independentemente se a atividade é considerada atividade-meio ou atividade-fim da empresa.

A questão central em torno da “Pejotização” consiste em se separar a regular terceirização das atividades da empresa da conduta fraudulenta de se utilizar da figura da pessoa jurídica para ocultar o real vínculo de contrato de trabalho, burlando as obrigações trabalhistas e tributárias.

Com efeito, o ponto de partida é a possibilidade de a empresa delegar suas atividades para que sejam executadas por uma pessoa jurídica distinta. A matéria já está pacificada, no sentido de que o mecanismo da terceirização integra o ordenamento jurídico brasileiro, em harmonia com os princípios constitucionais do valor social do trabalho e da livre iniciativa. Em especial, após a edição das Leis nº 13.429/2017 e 13.467/2017 e da apreciação pelo STF do RE 958.252/MG Tema 725 de repercussão geral.

No tema 725 o STF apreciou a terceirização de serviços para consecução da atividade-fim da empresa. Em apertada síntese, a Suprema Corte analisou a constitucionalidade da Súmula nº 331 do TST, em relação à matéria da proibição da terceirização da atividade-fim da empresa, fixando a seguinte tese²:

"É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante"

No voto condutor, o relator, Ministro Luiz Fux, destacou a aprovação das Leis nº 13.429/2017 e 13.467/2017, marco temporal após o qual incide o regramento determinado na nova redação da Lei nº 6.019/1974, que trouxe novo tratamento jurídico para a matéria em tela, permitindo, expressamente, a terceirização da atividade-fim da empresa. Assim, o exame do Recurso Extraordinário se deu no sentido de se fixar o entendimento do STF relativo ao período anterior à vigência das referidas alterações legislativas. Ou seja, definir se antes desta alteração

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 958252 (Tema 725). Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 30/08/2018.

legislativa a terceirização da atividade fim estava em harmonia com o ordenamento constitucional brasileiro.

Com efeito, o voto apresenta uma contraposição entre os benefícios econômicos da terceirização e os argumentos trazidos por aqueles que defendem que a terceirização conduz a precarização do trabalho.

O Ministro Relator ressalta que em um ambiente de elevada competitividade econômica, a Teoria da Administração qualifica a Terceirização como modelo organizacional “destinado ao alcance de ganhos de performance por meio da transferência para outros do fornecimento de bens e serviços anteriormente providos pela própria firma, a fim de que a empresa se concentre somente naquelas atividades em que pode gerar o maior valor, adotando a função de “arquiteto vertical” ou “organizador da cadeia de valor””³.

O Ministro Luiz Fux sintetiza as vantagens que a prática da terceirização pode trazer para a sociedade, *in verbis*⁴:

Nota-se, portanto, que a terceirização é um mecanismo moderno e eficiente de configuração da firma, utilizado pelas principais empresas do mundo nos mais variados segmentos, inclusive em suas “atividades-fim”, pois facilita a especialização e fomenta a concorrência dentro de uma mesma cadeia de produção. Isso incentiva cada célula empresarial a produzir mais, melhor e com menos custos, proporcionando à sociedade, assim, bens e serviços com qualidade superior e preços inferiores.

Após o exame dos benefícios da terceirização e das alegações contrárias a essa prática, o Ministro Relator conclui que, diante das considerações apresentadas, não se sustentam as premissas que fundamentam a proibição inserida na Súmula nº 331 do TST. Portanto, verifica-se necessário o afastamento da regra proibitiva.

Conclui, ainda, que mesmo antes da edição das citadas Leis nº 13.429/2017 e 13.467/2017, a terceirização era válida no direito brasileiro, sendo a citada súmula inconstitucional, por violação aos princípios da livre iniciativa (artigos 1º, IV, e 170 da CF) e da liberdade contratual (art. 5º, II, da CF). Assim, nas palavras do Ministro Relator⁵:

(...) deve-se aplicar a solução da reforma trabalhista aos casos pretéritos, a fim de evitar um vácuo normativo quanto à matéria. Por essa razão, também quanto a fatos pretéritos se **impõe a responsabilidade subsidiária da pessoa jurídica contratante pelas obrigações trabalhistas não adimplidas pela empresa prestadora de serviços, bem como a responsabilidade pelo recolhimento das**

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 958252 (Tema 725). Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 30/08/2018. Inteiro teor do Acórdão p. 5.

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 958252 (Tema 725). Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 30/08/2018. Inteiro teor do Acórdão p. 56.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 958252 (Tema 725). Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 30/08/2018. Inteiro teor do Acórdão p. 71.

contribuições previdenciárias devidas por esta, na forma do art. 31 da Lei n.º 8.212/93. (grifo nosso)

Ressalta-se que o entendimento firmado salvaguarda o valor social do trabalho, na medida em que dispõe que a empresa contratante tem responsabilidade subsidiária pelas obrigações trabalhistas referentes aos empregados da empresa terceirizada, mesmo em relação ao período que antecede a edição das Leis nº 13.429/2017 e 13.467/2017.

Nesse sentido está excerto da ementa da decisão a seguir transcrito⁶:

As leis trabalhistas devem ser observadas por cada uma das empresas envolvidas na cadeia de valor com relação aos empregados que contratarem, tutelando-se, nos termos constitucionalmente assegurados, o interesse dos trabalhadores.

É de se concluir, portanto, que a pessoa jurídica tem liberdade para definir seu modelo organizacional com o objetivo de alcançar melhor eficiência e desempenho, podendo se utilizar do mecanismo da terceirização, observadas as obrigações trabalhistas, em relação às quais a contratante tem responsabilidade subsidiária.

Verifica-se, dessa forma, a transferência imediata das obrigações trabalhistas para a pessoa jurídica contratada e não o esvaziamento do contrato de trabalho. Da mesma forma, a autorização legislativa para a prática da terceirização não tem por fim excluir as obrigações tributárias resultantes do contrato de trabalho e sim possibilitar ganho de eficiência para as empresas, fato que indiretamente contribui com o fortalecendo o mercado de trabalho.

Merece destaque no voto do Ministro Fux, a indicação de uma longa lista de benefícios trazidos pela prática da terceirização, que serviram de alicerce para se concluir que tal mecanismo não precariza o trabalho. Depreende-se do voto que o fim a ser alcançado pelas empresas com a terceirização de suas atividades está vinculado a eficiência e ganho de desempenho.

Nesse contexto, a regular utilização do mecanismo da terceirização deve contemplar um fim lícito a ser alcançado pela empresa, que ao cabo beneficia toda a sociedade. Ao passo que a utilização da prática da terceirização com o objetivo de burlar o contrato de trabalho, de se esquivar das obrigações trabalhistas ou de sonegar as contribuições previdenciárias, não encontra amparo no direito brasileiro.

Na mesma linha se apresenta a decisão proferida na ADPF 324, que fixou a seguinte tese⁷:

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

⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 958252 (Tema 725). Relator Min. Luiz Fux. Julgado em 30/08/2018. Inteiro teor do Acórdão p. 6.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF 324. Relator Min. Roberto Barroso Julgado em 30/08/2018.

descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993.

Assim, a Suprema Corte, por meio do ADPF 324, ao passo que reconhece a validade jurídica da terceirização, também reconhece o dever de a contratante verificar a idoneidade e capacidade econômica da empresa contratada. Do que se depreende corresponsabilidade da contratante quanto à existência de fato da contratada, como empresa que possui uma razão econômica, que tem um propósito negocial e que existe para alcançar o seu objeto social. Cabível, dessa forma, a responsabilização da contratante nos casos de empresas que possuem uma existência meramente formal, ou seja, aquelas cujo fim principal é fraudar terceiros, sejam os direitos trabalhistas, sejam suas obrigações fiscais e previdenciárias. Inclusive, a parte final da decisão é cristaliza em reconhecer a responsabilidade subsidiária da contratante pelo descumprimento das normas trabalhistas, bem como por obrigações previdenciárias, na forma do art. 31 da Lei 8.212/1993

Conclui-se, dessa forma, que todas essas decisões judiciais têm em comum que o reconhecimento da liberdade de organização das empresas não afasta a aplicação os direitos trabalhistas. Ou seja, não se trata de precarizar a proteção do direito social ao trabalho, mas possibilitar que as empresas tenham liberdade de organização para que, assim, obtenham ganho de eficiência que as possibilitem atuar em ambientes de grande concorrência e, desse modo, possam contribuir com mais empregos e riqueza para a sociedade brasileira.

Portanto, no entendimento desse julgador, além do exame dos requisitos caracterizadores da relação de emprego, previstos no art. 12, I, a da Lei nº 8.212/1991, os benefícios alcançados pelas empresas, contratante e prestadora de serviço, devem ser considerados no exame que se presta a identificar se o caso se trata do regular exercício do direito da empresa terceirizar suas atividades, inclusive a atividade-fim, ou se o caso se refere ao uso fraudulento do mecanismo da terceirização para, por meio de interposta pessoa jurídica, esquivar-se das obrigações previdenciárias e trabalhistas resultantes da relação de emprego.

Com efeito, a controvérsia que se instaura diz respeito ao abuso de direito, quando as empresas se utilizam de fraude e conluio com o fim de sonegar tributos ou melhor, com o fim de afastar a incidência das contribuições sociais. Situação que se mostra clara no caso em exame, onde o fim da empresa não consiste em terceirizar suas atividades, mas contratar a força de trabalho de pessoas físicas por meio de pessoas jurídicas interpostas, conforme veremos a seguir.

No curso da fiscalização, a autoridade fiscal identificou uma quantidade elevada de empresas prestando serviços para a recorrente, constatando o que se segue, segundo Relatório Fiscal às fls. 17/19:

- De 293 empresas que prestaram serviço para a recorrente em 2008, 70% atuavam na mesma área da recorrente;
- De 196 prestadoras, 127 (65%) não possuíam empregados. Ou seja, a prestação do serviço era feita pelo próprio sócio;

- Verificaram-se vários casos nos quais o endereço do estabelecimento da prestadora coincidia com o endereço residencial do sócio;
- De uma amostragem de 93 prestadoras, 31 sócios foram empregados da recorrente em algum momento de 2008; A Fiscalização concluiu o que se segue, fl. 18:

A presença de tais prestadores nas declarações em GFIP apresentadas pela ARCELORMITTAL SISTEMAS indica que, possivelmente, a própria empresa tomou a decisão de abandonar a contratação de profissionais através de pessoas jurídicas e optou por efetivar tais prestadores como empregados ao longo do ano de 2008.

- 70 empresas prestam serviços exclusivamente para a recorrente no ano de 2008;
- Dentre os prestadores de serviço, 13 estabelecimentos foram declarados inexistentes pela Prefeitura de BH;

Diante dos fatos acima constatados, a empresa foi intimada, por meio do TIF nº 001/2013 a apresentar documentos referentes a uma amostra de 93 empresas. A partir da análise da documentação apresentada, a autoridade fiscal concluiu que “as notas fiscais eram emitidas pelas pessoas jurídicas como forma de remunerar as pessoas físicas (sócios) que efetivamente prestavam serviços para a ARCELORMITTAL SISTEMAS na condição de empregado”, segundo se verifica a seguir, fls. 19/22:

- Uniformidade dos contratos. Falta de descrição clara do objeto do contrato. Fiscalização conclui que o objetivo era contratar horas de trabalho dos prestadores. Conclui a autoridade Fiscal à fl. 19:

A própria cláusula em que se descrevia o objeto na maioria dos contratos examinados confirmava que os serviços contratados eram medidos por hora e não por resultado entregue, existindo inclusive um sistema que controlava as horas trabalhadas.

- Remuneração mensal, inclusive definindo valor de “Hora Extra”, segundo a fiscalização, fl. 20:

o valor da hora extra correspondia ao valor mensal do contrato dividido por 168 (correspondentes a 8 horas diárias multiplicadas por 21 dias de trabalho no mês).

- Contratos vinculados a um padrão de jornada de trabalho;
- Prazo de 12 meses com aditamento prevendo reajuste na remuneração. Não havia contratação de projetos ou serviço específico;
- Fornecimento de plano de telefonia da recorrente;
- Critérios de avaliação que comprovam a subordinação, havendo ausência liberdade da prestadora realizar o serviço conforme sua expertise. Segundo a fiscalização, fl. 21:

Tais critérios, dentre outros, avaliavam a “pontualidade” e o “cumprimento das normas e procedimentos internos”, indicando a existência de trabalho subordinado, existindo inclusive uma espécie de “pontuação” de avaliação conforme o exemplo abaixo, retirado do contrato Nº 60000003938

- Ressarcimento de despesas de viagens, estadia e alimentação, típicos da relação de emprego;

Concluí a autoridade fiscal, fl. 22:

Conforme verificado nos fatos descritos no presente relatório, restou comprovado que a ARCELORMITTAL SISTEMAS, contratou trabalhadores mediante remuneração, para realização dos serviços permanentes e inequivocamente vinculados a atividade fim da empresa, com atribuições que importam em pessoalidade no exercício subordinado das atividades e exigem o comprometimento profissional da pessoa física e não da pessoa jurídica. Estas atividades compõem a ponta de toda a estrutura organizacional da empresa. Os serviços prestados por estes profissionais, bem como o trato comercial entre eles e a ARCELORMITTAL SISTEMAS, estão condicionados e subordinados à política administrativa, operacional e econômica da empresa ora autuada.

Embora a recorrente alegue que não se verificam os caracteres da relação de emprego, não é o que se depreende da prova dos autos. Após a coleta de informações nas bases de dados da Receita Federal, do exame de documentos acostados aos autos, da realização de diligências e do exame da contabilidade da recorrente, a autoridade fiscal demonstrou presentes os requisitos para caracterização dos prestadores de serviço na qualidade de segurados empregados, nos termos do Art. 12, I da Lei nº 8.212/1991, cujo trecho do Relatório Fiscal, fls. 22/24 é transcrito a seguir:

15.11. **PESSOALIDADE:** primeiramente, há que se considerar a natureza dos serviços contratados pela ARCELORMITTAL SISTEMAS, que são serviços de desenvolvimento, implantação e manutenção de sistemas de informação. Tais atividades são desenvolvidas em projetos técnicos de médio ou longo prazo, raramente com duração inferior a seis meses e exige além do conhecimento técnico necessário, ampla familiaridade com as regras de negócio e com os processos de trabalho do cliente que receberá o produto final do projeto. Isso exige a formação de uma equipe e um comprometimento com a continuidade dos profissionais que a compõe ao longo de todo o projeto, tanto que a substituição de um profissional quase sempre irá impactar o cumprimento do cronograma. É inconcebível neste ramo de atividade que um Analista de Sistemas ou Programador da equipe seja substituído por outro sem que os trabalhos desenvolvidos tenham seu cronograma comprometido. Ademais, é dispensável a existência de “pessoas jurídicas” na execução dos trabalhos contratados. Necessário é, na verdade, que, exista alguém específico, preparado e com capacidade técnica adequada para cumprimento daquela demanda. Daí a

pessoalidade. Quem detém o conhecimento e quem realiza as tarefas designadas é o profissional, a pessoa física e não a pessoa jurídica.

15.12. **CONTINUIDADE:** o item anterior demonstra que a própria natureza do trabalho intelectual realizado exige a atividade contínua. Também o período de trabalho (12 meses) inicial e os sucessivos termos aditivos de prorrogação dos contratos demonstram a continuidade exigida pelo serviço.

15.13. **NÃO EVENTUALIDADE:** a não eventualidade diz respeito à contratação de serviços relacionados com a atividade fim da empresa contratante e não deve ser confundida com presença, com jornada, com horário de trabalho, com exclusividade ou com o local de desenvolvimento das atividades. Diz respeito à natureza do trabalho desenvolvido pelo profissional em relação à natureza do trabalho a que se propõe executar seu contratante, bem como da necessidade permanente desta relação. Adicionalmente, conforme comprovado na análise dos contratos e da documentação correlata, os serviços contratados eram inequivocamente vinculados a atividade fim da ARCELORMITTAL SISTEMAS, basicamente serviços de desenvolvimento, implantação e manutenção de sistemas de informação. Conforme também já mencionado anteriormente, as pessoas jurídicas contratadas eram todas “empresas” constituídas com o objetivo de atuar na área de informática, conforme se verifica pelo enquadramento determinado pelo código CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) constante em seus nos seus registros no cadastro da RFB.

15.14. **ONEROSIDADE:** A onerosidade está demonstrada nos valores pagos às pessoas jurídicas em questão através das notas fiscais e nos valores contabilizados pela ARCELORMITTAL SISTEMAS em custos dos serviços prestados, que na presente ação fiscal estão sendo apurados como remuneração a empregados.

15.15. **SUBORDINAÇÃO:** dos pressupostos necessários para configuração do vínculo empregatício, a subordinação é o mais importante, porém, também é o de mais difícil comprovação no curso de uma ação fiscal, seja porque o que está em análise é um período pregresso e as pessoas já não estão mais prestando serviços para a empresa, seja porque muitos contribuintes não apresentam a documentação completa para o exame da fiscalização.

15.15.1. Porém, na presente ação fiscal, foram encontrados documentos que comprovam o exercício do trabalho subordinado pelos prestadores de serviços supracitados, como:

- **Jornada de Trabalho:** conforme visto anteriormente, a forma de remuneração determinada pelos contratos estava vinculada ao cumprimento e controle de horas trabalhadas, sendo que o valor estabelecido para remunerar as horas mostrava, indiretamente, que o valor mensal estabelecido contratualmente representava o cumprimento de uma jornada de 8 horas diárias e a uma média de 21 dias de trabalho mensais.

- **Avaliação dos prestadores:** em contradição com a ampla autonomia que seria de se esperar em uma relação entre pessoas jurídicas, onde o que importa é o produto ou serviço final entregue, os prestadores de serviços eram avaliados, (recebendo inclusive “notas”) segundo critérios de produtividade aplicáveis a empregados, como “pontualidade”, “cumprimento de escopo, prazos e metas”, “cumprimentos de normas e prazos internos” e “interesse demonstrado na solução de problemas e pendências”, conforme visto em itens anteriores. Tal “planilha de avaliação” demonstra que os prestadores estavam sendo avaliados pelos mesmos parâmetros aplicáveis aos empregados da empresa, comprovando a subordinação existente.
- **Plano corporativo de telefonia celular:** conforme cláusula contratual supracitada, os prestadores poderiam participar do plano corporativo de telefonia celular da empresa, tendo direito a receber o aparelho, e, possivelmente, tarifas telefônicas reduzidas, sendo que fazer parte de uma rede de telefonia corporativa pode significar mais uma maneira de se estar à disposição do empregador.
- No entanto, não existe maior prova de trabalho subordinado do que a quantidade de sócios das pessoas jurídicas que foram encontradas também nas GFIPS de 2008 apresentadas pela empresa. Foram 31 nomes, já apresentados nos itens anteriores, cerca de um terço das empresas amostradas tinham sócios que foram empregados da ARCELORMITTAL SISTEMAS em algum momento no ano de 2008. Análises adicionais efetuadas pela fiscalização mostrou que em 2009 e 2010, as declarações apresentadas pela empresa em DIRF já não indicava a presença significativa de prestadores pessoas jurídicas com as distorções em questão, o que demonstra que a empresa encerrou os contratos com as pessoas jurídicas e contratou os sócios destas como empregados, reconhecendo, de certa forma, a situação fática apontada neste relatório fiscal.

Assim não assiste razão à recorrente. Restam comprovados os requisitos que comprovam a relação de emprego. Enfim, a conduta da recorrente demonstra que não se pretendia terceirizar atividades com o fim de ganho de desempenho, mas se utilizar de interposta pessoa jurídica com o fim de sonegar tributos.

A recorrente alega, ainda, ser indevida a descaracterização da personalidade jurídica das empresas prestadoras, em ofensa ao regime de tributação instituído pelo art. 129 da Lei 11.196/2005 e ao art. 50 do Código Civil.

Não assiste razão à recorrente. Vejamos.

A Lei nº 8.212/1991 estabelece no inciso I do artigo 12 os elementos caracterizadores da relação empregatícia para fins previdenciários. Uma vez que a autoridade fiscal identifique presentes tais elementos, a situação fática real deve prevalecer sobre a pactuação formal, esse é o entendimento consolidado no âmbito do Direito do Trabalho e Previdenciário.

Segundo o Princípio da Primazia da Realidade, na interpretação e operacionalização da legislação trabalhista e previdenciária, declarações e pactuações constantes dos documentos ou contratos, quando contrários à realidade dos fatos, não devem se sobrepor a estes. Dessa forma, o operador do direito deve sustentar seus argumentos na relação trabalhista realmente estabelecida. Pertinente os ensinamentos de Luciano Martinez⁸

O princípio da primazia da realidade baseia-se no mandamento nuclear protetivo segundo o qual a realidade dos fatos prevalece sobre meras cláusulas contratuais ou registros documentais, ainda que em sentido contrário. De nada, portanto, adianta mascarar a verdade, uma vez que se dará prevalência ao que efetivamente existiu.

Nesse sentido dispõe o §2º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social, Decreto nº 3.048/1999, a seguir transcrito

Art. 229. O Instituto Nacional do Seguro Social é o órgão competente para:

I - arrecadar e fiscalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nos incisos I, II, III, IV e V do parágrafo único do art. 195, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; (Redação dada pelo Decreto 4.032/2001)II - constituir seus créditos por meio dos correspondentes lançamentos e promover a respectiva cobrança; III - aplicar sanções; e IV - normatizar procedimentos relativos à arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições referidas no inciso I.

(...)

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como trabalhador autônomo ou a este equiparado, trabalhador avulso, empresário, 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.** (Redação dada pelo Dec. 3.265/99) (grifo nosso)

Faz-se oportuno trazer à baila o art. 9º da CLT, a seguir transcrito, que reforça o entendimento no qual são nulos os atos que tenham por fim ocultar a relação de emprego existente. É ver:

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.

Com efeito, a interpretação do art. 129 da Lei nº 11.196/2005 não pode estar dissociada da relação trabalhista fática estabelecida. As partes não podem transformar uma relação de emprego em outro tipo de relação jurídica por meio da utilização de uma pessoa

⁸ MARTINEZ, Luciano. Curso de Direito do Trabalho - 16ª Edição 2025. 16. ed. Rio de Janeiro: SRV, 2025. E-book. p.106. ISBN 9788553625949. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553625949/>. Acesso em: 29 dez. 2025.

jurídica existente apenas formalmente. Assim, constatada a relação empregatícia entre a recorrente e as pessoas físicas relacionadas pela autoridade tributária inexistente a subsunção ao art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Conclui-se, portanto, que identificados os elementos essenciais caracterizadores da relação de emprego, nos termos do art. 12, I da Lei nº 8.212/1991, o art. 129 da Lei 11.196/2005 não configura óbice ao enquadramento dos prestadores de serviços como segurados empregados para fins de apuração das contribuições previdenciárias e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos.

Também não se sustenta o argumento de ofensa ao previsto no art. 50 do Código Civil. Não se trata de desconsideração da personalidade jurídica.

Ao se examinar o Relatório Fiscal, verifica-se que não houve a desconsideração da personalidade jurídica. Nos itens 15.16 e 15.17 o auditor trata da matéria, ressaltando que as pessoas jurídicas prestadoras não foram desconstituídas, apenas, reconhecida a relação empregatícia e com base na primazia da realidade, os pagamentos realizados para os prestadores de serviços alcançados pelo lançamento foram considerados como salário de contribuição.

Conforme consignado na decisão de piso, está correto o procedimento adotado pela fiscalização, vide excerto da decisão, fl. 1764, a seguir transcrito:

30. Verifica-se que o ordenamento jurídico legitima a atuação da fiscalização neste particular, com base no parágrafo único do art. 116 e no art. 118, do CTN, *in verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. 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.

(...)

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Faz-se importante destacar que a jurisprudência da 2ª Turma da CSRF caminha nesse mesmo sentido. A seguir excerto do voto vencedor do acórdão 9202-011.169 – CSRF / 2ª Turma, redator Mauricio Nogueira Righetti, em julgamento ocorrido em 19/03/2024:

Como se vê, havendo demonstração (a) de não eventualidade; (b) de subordinação e (c) de remuneração, pode ser descaracterizado o vínculo pactuado, corroborando-se a existência efetiva de relação de emprego, oculto sob a contratação de contribuinte individual, de trabalhador avulso, ou de qualquer outra denominação, inclusive de pessoas jurídicas e de cooperativas de trabalho. O art. 142 do CTN prevê que a autoridade administrativa tem competência privativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento, constituição que demanda a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e prescinde da aplicação da legislação trabalhista propriamente dita.

E não houve qualquer necessidade de desconsideração da personalidade jurídica das empresas contratadas, vez que a verificação do fato gerador das contribuições igualmente prescinde de tal providência. A verificação da ocorrência do fato gerador dispensa até mesmo o exame acerca da validade ou invalidade dos negócios jurídicos. O inc. I do art. 118 do CTN preleciona que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Por oportuno, transcreve-se a ementa do referido acórdão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS REGIMENTAIS. Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando-se afastar o dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos regimentais.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRATAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS INTERPOSTAS. PEJOTIZAÇÃO. EXISTÊNCIA. TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM. POSSIBILIDADE. TEMA Nº 725 DO STF. OBJETO DA AUTUAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO SEGURADO OBRIGATÓRIO DO RGPS. ART. 12 DA LEI Nº 8.212/91. COMPROVAÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO. Lícita a terceirização entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, sendo possível terceirizar a atividade-fim sem que essa circunstância, por si só, gere vínculo de segurado empregado. O acórdão recorrido merece reforma, uma vez que a autuação não se deu em razão da constatação de licitude ou ilicitude da terceirização da atividade-fim, mas sim pela verificação, no caso concreto, dos elementos caracterizadores da qualidade de segurados-obrigatórios ao RGPS, previstos na al. "a" do inc. I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

MULTA DE OFÍCIO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. PEJOTIZAÇÃO PRATICADA DE FORMA ILÍCITA. QUALIFICAÇÃO. CABIMENTO. Sendo firmada a premissa de que houve a prática de simulação e conluio, ilícitos com interposição de pessoas jurídicas, utilizando-se de interpostas pessoas para reduzir a tributação evitando o

reconhecimento imediato de vínculo de segurado empregado, cabe a qualificação da multa de ofício.

Assim não assiste razão à recorrente.

2 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR 2008

A controvérsia consiste em se verificar se os valores distribuídos pela recorrente no ano de 2008 a título de PLR estão de acordo com os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000. Vejamos.

Ao passo em que a Lei nº 10.101/2000 regulamenta o direito constitucional dos trabalhadores participarem dos lucros resultantes do emprego de sua força de trabalho, também estabeleceu requisitos para que se evitasse que o instituto da PLR fosse utilizado de forma fraudulenta, com o fim de remunerar o trabalhador sem o devido pagamento das contribuições previdenciárias.

Faz-se oportuno destacar que a PLR está isenta das contribuições previdenciárias quando paga de acordo com lei específica, que no presente caso é a Lei nº 10.101/2000, nos termos do disposto no art. 28, §9º, “j” da Lei nº 8.212/1991, a seguir transcrito:

Lei nº. 8.212/91:

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;

Nesse contexto, a PLR tem por fim incentivar a integração entre capital e trabalho, bem como incentivar o incremento da produtividade. Nos termos da lei, a PLR decorre da pactuação entre trabalhadores e empresa, em cujos instrumentos devem 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. É o que dispõe o §1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Examinando o presente caso, verifica-se correto o entendimento firmado pela autoridade lançadora no Relatório Fiscal, quanto ao fato de haver divergência entre o período a ser aferido (01/2008 a 12/2008) e o período realmente aferido, a saber, a partir do mês de agosto/2008 de forma parcial e de forma completa a partir de setembro/2008. Veja, excerto do Relatório Fiscal, fl. 31:

16.19. Resta ainda a avaliação das metas e indicadores estabelecidos para as Gerências operacionais da empresa. Nesta avaliação, a fiscalização identificou uma contradição entre o estabelecido no Acordo Coletivo de Trabalho e as

planilhas de controle apresentadas pelo contribuinte. Com relação a aferição estabelecida para as Gerências, o Acordo previa que se daria de janeiro a dezembro de 2008:

(...)

Parágrafo primeiro - O pagamento dos valores devidos a título de PLR, estará vinculado, ao alcance da pontuação estabelecida no anexo, que é calculado considerando o resultado dos indicadores de desempenho para a empresa - Ebtida, Cumprimento do SLA, Número de crises de alto impacto e percentagem do cumprimento de ação de clima - e para as gerências, e será aferido durante o período de janeiro a dezembro do exercício de 2008.(...)

16.20. No entanto, as planilhas de medição apresentadas demonstram que a aferição só começou a ocorrer efetivamente a partir de agosto de 2008, sendo ainda que foram encontradas planilhas em que algumas células da coluna correspondente a agosto continham a sigla “NA” (abreviatura de “Not Available”, que significa “não disponível” em inglês). Para estas, a efetiva medição só começou a ser efetuada em setembro, conforme as planilhas apresentadas abaixo:

Prossegue o Relatório Fiscal, fl. 31:

16.21. Ora, a essência de qualquer processo de aferição que vise incrementar a qualidade ou a produtividade consiste na medição e aferição diuturna dos dados operacionais, possibilitando assim a identificação dos “gargalos” e pontos a serem corrigidos e é imperativo que as equipes tenham imediato acesso às informações tabuladas, sem o que, como poderão saber onde concentrar esforços ? A própria data em que foi assinado o acordo (29/04/2013) já representa o fim do primeiro quadrimestre do ano, sendo bastante questionável a possibilidade de que as equipes conseguissem cumprir as metas nos oito meses restantes, caso as mesmas representassem um desafio real a ser perseguido, quanto mais na situação em tela, onde restariam apenas os cinco meses finais de 2008 para implementar quaisquer medidas em prol da produtividade e qualidade.

16.22. A fiscalização questionou o contribuinte a respeito dos meses faltantes nas planilhas de medição, porém este alegou que as medições começaram de fato em agosto e que tal fato estava previsto no documento intitulado “Programa de Participação nos Resultados 2008”. Porém, o documento não poderia contradizer o previsto no Acordo Coletivo de Trabalho, e, ainda que pudesse, não seria aceitável sob nenhuma ótica uma sistemática de aferição para incremento de qualidade e produtividade que recaíssem apenas nos cinco meses finais do exercício. Ressalte-se ainda que o documento intitulado “Programa de Participação nos Resultados 2008” somente previa o início das medições em agosto para as Gerências de Suporte de Aplicativos, nada dispondo nos demais casos.

16.23. Temos também que considerar a ausência de metas individuais estabelecidas para os empregados.

16.24. Considerando o contexto apresentado acima, o resultado do Plano de Participação nos Resultados de 2008 da ARCELORMITTAL SISTEMAS não poderia ser outro senão o atingimento de 100% das metas propostas para todos os empregados.

Há uma máxima na administração que diz o seguinte: “Não se gerencia o que não se mede”. Portanto, como poderiam ser ajustados processos, adequados procedimentos com o fim de incrementar a produtividade sem que se soubesse quais eram os resultados já alcançados? De forma simplificada, sem a medição das metas estabelecidas, o trabalhador não tinha como saber se estava havendo ganho de produtividade. No caso em tela, a fiscalização ressalta que o atingimento de seria de 100%, estando, dessa forma, mitigado o objetivo de ganho de produtividade, haja vista que as metas seriam alcançadas independentemente de esforço extra dos trabalhadores.

Da mesma forma, a recorrente descumpriu o requisito da pactuação prévia, uma vez que o acordo só foi assinado em 29/04/2008, vide excerto do Relatório Fiscal, fl. 28:

16.9. Os documentos enviados pelo contribuinte em resposta ao TIF nº 003/2013 complementaram as informações constantes do documento intitulado “Programa de Participação nos Resultados 2008”, detalhando os índices de produtividade acordados e seus mecanismos de aferição¹¹. Também foi apresentado o original do Acordo Coletivo solicitado, porém verificou-se que, de fato, não constava a data de assinatura no original. No entanto, foi apresentada uma ata de reunião¹² assinada pelo SINDADOS/MG e pela ARCELORMITTAL SISTEMAS onde constava informação de que em 29/04/2008 aconteceu a reunião para a celebração do Acordo Coletivo de Participação dos Trabalhadores nos Lucros e Resultados da Empresa, de forma que a fiscalização passa a considerar essa data como a referência temporal de celebração do acordo.

Importa consignar que diverjo da relatora quanto a natureza interpretativa da alteração realizada pela Lei nº 14.020/2020 no que diz respeito à definição de pactuação prévia. Firmo entendimento de que pactuação prévia é aquela que ocorre antes do início do período de aferição da PLR.

A jurisprudência do CARF segue no sentido de que a pactuação prévia pactuação deve ocorrer antes de iniciado o período de aferição a que se refere o benefício da PLR. Vejamos:

Acórdão nº. 9202-011.525, de 15 de outubro de 2024.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO INSTRUMENTO DE NEGOCIAÇÃO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas entre as partes trabalhadora e patronal previamente, de sorte que os acordos, ou

convenções, firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

A eventual referência, em convenção ou acordo coletivo, a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daquele resultante, não supre a exigência de que os instrumentos de negociação sejam firmados previamente ao início do período de aferição/data-base.

Acórdão nº. 9202-011.331, de 19 de junho de 2024

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e/ou firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

Acórdão nº 9202-011.174, de 19 de março de 2024.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E NOS RESULTADOS. REQUISITOS. LEI Nº 10.1001/2000. PACTUAÇÃO PRÉVIA. INOCORRÊNCIA.

A Lei nº 10.101/2000 fixa como requisito inarredável à higidez da convenção coletiva ou do acordo particular relativos à participação dos empregados nos lucros e/ou resultados a pactuação prévia, de forma que o obreiro saiba, desde o início, como se portar para lograr o benefício avençado. A celebração do acordo nos últimos dia do exercício comprova o não atendimento do requisito da pactuação prévia.

Acórdãos nº. 9202-011.324 e nº. 9202-011.325, de 18 de junho de 2024.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e/ou firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

Por todo o exposto, verifica-se que os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/2000 não foram atendidos pela recorrente em relação aos valores pagos a título de PLR no ano de 2008, devendo, por força da alínea “j” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, integrar o campo de incidência das contribuições previdenciárias.

3 DECADÊNCIA

A recorrente alega decadência em por entender que a contagem de prazo seria regida pelo art. 150, §4º do CTN.

Não assiste razão à recorrente. Vejamos.

Conforme já demonstrado, a recorrente se valeu de terceirização fraudulenta em conluio com as citadas prestadoras de serviços para ocultar a relação trabalhista existente na contratação de profissionais, resultando em sonegação das contribuições previdenciárias devidas pela empresa. Segundo demonstrado pela autoridade fiscal, a alegação de terceirização não encontra respaldo na prova dos autos.

Com efeito, a autoridade tributária corretamente efetuou a qualificação da multa de ofício. Entendimento confirmado pelo colegiado de piso, cujo excerto se transcreve a seguir, fl. 1774:

58. Ao contrário, entendo que os fatos narrados no relatório fiscal adequam-se à previsão dos arts. 71,72 e 73, da Lei 4.502/1964, *in verbis*:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

59. No item 15 do Relatório Fiscal, descreve-se e conceitua-se o fenômeno da pejetização, que consiste no pagamento de remuneração a empregados através da utilização de notas fiscais emitidas por pessoas jurídicas constituídas por estes, com o intuito de contornar o vínculo trabalhista direto (fraude e simulação) e reduzir os encargos trabalhistas e previdenciários (sonegação).

60. Ao considerar que houve tal forma de contratação de trabalhadores na empresa autuada, automaticamente demonstrou a ocorrência das hipóteses legais para a qualificação da multa de ofício.

61. Em verdade, a fraude não se caracteriza apenas documental ou contabilmente, como quer fazer crer a Autuada, mas também se manifesta na própria manifestação da vontade consciente de contratação de trabalhadores especializados, mediante contrato civil com pessoas jurídicas formalmente constituídas, com vistas a impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do tributo devido ou a evitar o seu pagamento.

62. Ademais, ao conferir, para tais contratos, a aparência enganosa de legalidade, oculta-se do Fisco não somente a ocorrência do fato gerador do tributo, como também sua natureza e circunstâncias materiais, na medida em que tais fatos geradores deixaram de ser registrados devidamente nas folhas de pagamento, na escrituração contábil e na GFIP, acarretando efetiva redução da carga tributária da Autuada.

Dessa forma, verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação a decadência é regida pela disposição do art. 173, I do CTN. Com fundamento no art. 114, §12 do RICARF, adoto como razão de decidir o entendimento manifestado pelo colegiado de piso, cujo excerto se apresenta a seguir, fl. 1762:

17. Alega a Autuada que pagava sua contribuição previdenciária e social com regularidade, assim, os tributos sujeitos ao lançamento por homologação devem ter a decadência regulada pelo disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, o que abarcaria as competências de janeiro a novembro de 2008, posto que o crédito foi lavrado em 06/11/2013, e a ciência do mesmo em 14/11/2013.

18. O Auditor-Fiscal, por sua vez, entendeu estarem presentes fatos que comprovavam existência de dolo, simulação e fraude, nos negócios perpetrados pela Impugnante, o que desloca a contagem do início do prazo para ocorrência da decadência, para a regra geral do artigo 173, inciso I, do CTN, transcrito a seguir:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, **salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.**

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;... (g.n.)

19. O Auditor-Fiscal faz vasta e minuciosa exposição documentada dos fatos que motivaram sua conclusão.

20. Ao longo deste Acórdão restará demonstrado a correção do proceder do Auditor-Fiscal, ou seja, entendo que estão presentes as condições que deslocam o início do lapso temporal para início da contagem da decadência da regra do artigo 150, § 4º, do CTN, para a regra geral do artigo 173, inciso I, do mesmo código.

21. Assim, levando-se em conta a competência mais antiga do lançamento (01/2008), constata-se que estaria extinto o direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento em 31/12/2013. Tal data é posterior à lavratura da notificação, que se deu em 06/11/2013, bem como da ciência Impugnante, ocorrida em 14/11/2013, portanto, não há que se falar em decadência; logo, afasto a preliminar aventada.

A recorrente alega, ainda, a decadência integral do lançamento referente à parcela “transitada na folha de pagamentos em abril de 2008”, por força do art. 150, § 4º, do CTN.

Não assiste razão à recorrente. Conforme demonstrado, perante a existência de dolo, simulação ou fraude, o prazo decadencial é aquele estabelecido no art. 173, I do CTN. Portanto, também não merece reparo o lançamento referente à parcela transitada na folha de pagamento em abril de 2008, não contemplada pela PLR 2008.

4 DEBCAD N. 37.401.153-2

Quanto ao AI DEBCAD n. 37.401.153-2, a relatora sustenta o cancelamento do lançamento, tendo em vista ter se manifestado pela improcedência do lançamento referente às obrigações tributárias principais, conexos com o presente caso.

Ocorre que estão hígidos os lançamentos integrantes do Processo n. 15504.730461/2013-30 (DEBCADS n. 37.401.150-8 e 37.401.151-6), referentes às obrigações tributárias principais, conexos ao presente AI. Nos termos do voto vencedor, tais lançamentos foram mantidos pelo colegiado. Da mesma forma, deve ser mantido o lançamento referente às obrigações tributárias acessórias tratadas no presente processo. Correto, portanto, o AI DEBCAD n. 37.401.153-2.

5 CONCLUSÃO

Voto por afastar as alegações de decadência e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa ao patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araújo Cavalcanti

DOCUMENTO VALIDADO