



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

Processo nº	15504.732656/2013-14
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2401-004.764 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	6 de abril de 2017
Matéria	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: GFIP X FOLHA DE PAGAMENTO
Recorrente	MINAS GOIÁS TRANSPORTES LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

Na ausência de comprovação de pagamento antecipado, que tenha conexão com o fato gerador da obrigação tributária, aplica-se aos tributos sujeitos ao denominado "lançamento por homologação" a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art 173 do CTN, em seu inciso I, em vez do art. 150, § 4º, do mesmo Código.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. TRIBUTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS E/OU CONDIÇÕES. ÔNUS PROBATÓRIO.

Não é lícito ao julgador administrativo substituir o agente fiscal na tarefa de justificar e/ou demonstrar a ocorrência dos motivos que ensejaram o lançamento de ofício do crédito tributário. É dever do Fisco fundamentar o ato de lançamento no que tange às razões pelas quais a parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados ao segurado empregado encontra-se em desacordo com os preceitos da lei específica que trata da matéria.

AUXÍLIO FILHO EXCEPCIONAL. PARCELA DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA.

Integra a remuneração, assim como o salário-de-contribuição do segurado empregado que possui filho excepcional, a parcela paga a título de "auxílio filho excepcional".

ÔNUS PROBATÓRIO. DISTRIBUIÇÃO.

Ao afirmar o Fisco os fatos jurídicos e apresentar os elementos comprobatórios, cabe ao sujeito passivo demonstrar a inocorrência dos fatos

alegados pela acusação fiscal, mediante argumentos sérios e convergentes, apoiados igualmente em linguagem de provas, sob pena de manutenção do lançamento fiscal.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, afastar a decadência e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para: (i) excluir da base de cálculo os valores pagos a título de PLR e a cooperativas de trabalho; e (ii) recalcular, quando da execução do julgado, a multa aplicada, tendo em vista a retroatividade benigna e as exclusões efetuadas, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Márcio de Lacerda Martins, Andréa Viana Arrais Egypto e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), cujo dispositivo tratou de considerar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 06-47.282 (fls. 342/353):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2008

DECADÊNCIA. ART.173 DO CTN. OMISSÃO. CONDUTA DOLOSA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando presente dolo, fraude ou simulação.

IMPUGNAÇÃO. PONTOS DE DISCORDÂNCIA.

A impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A participação nos lucros ou resultados só pode ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias quando paga pela empresa em conformidade com a lei específica que disciplina a matéria.

2. Extrai-se do relatório fiscal, às fls. 66/74, que o processo administrativo é composto por 4 (quatro) auto de infração (AI), abrangendo as competências 01 a 12/2008, inclusive décimo terceiro, nesses termos:

(i) **AI nº 37.391.269-2**, relativo às contribuições previdenciárias patronais previstas nos incisos I a III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incidentes sobre remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais, inclusive transportadores autônomos, além da contribuição incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que foram prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (fls. 3/21);

(ii) **AI nº 37.412.035-8**, referente às contribuições previdenciárias, não descontadas, a cargo dos segurados

contribuintes individuais e transportadores autônomos, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição (fls. 22/31);

(iii) **AI nº 37.412.036-6**, referente às contribuições devidas a terceiros, incidentes sobre remunerações dos segurados empregados (FPAS 612) e transportadores autônomos (FPAS 620) - fls. 32/44; e

(iv) **AI nº 37.412.037-4**, relativo aos valores de retenção sobre as notas fiscais ou faturas de prestação de serviço, no percentual de 11% (onze por cento), efetuada pela empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra (fls. 45/63).

2.1 Descreve a fiscalização que a apuração dos fatos geradores e das bases de cálculo ocorreu mediante o exame dos arquivos digitais das folhas de pagamento, da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) e da Relação Anual de Informações Sociais (Rais), em confronto com os dados da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) e da Guia da Previdência Social (GPS).

2.2 As relações nominais de segurados, remunerações, notas fiscais, empresas contratadas, pagamentos a cooperativas e bases de cálculo utilizadas no lançamento fiscal, estão discriminadas, por competência e estabelecimento, nos anexos ao relatório fiscal a seguir indicados:

(i) remunerações dos segurados empregados não declaradas em GFIP (Anexo I, fls. 75/102);

(ii) remunerações dos segurados contribuintes individuais não declaradas em GFIP (Anexo II, fls. 103/113);

(iii) remunerações dos segurados transportadores autônomos não declaradas em GFIP (Anexo III, fls. 114/134);

(iv) pagamentos efetuados a empresas cedentes de mão de obra, com retenção da contribuição previdenciária calculada sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura (Anexo IV, fls. 135/138); e

(v) pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho não declarados em GFIP (Anexo V, fls. 139).

3. Relativamente às competências até 11/2008, para fins de aplicação da multa mais benéfica, consoante alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), foram comparadas, por competência, as multas previstas na legislação da época da infração e aquelas implementadas pela legislação superveniente, introduzida pela Medida Provisória (MP) nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (fls. 140/143).

4. Cientificado pessoalmente das autuações, em 19/12/2013, às fls. 3, 22, 32 e 45, o sujeito passivo impugnou a exigência fiscal (fls. 227/244).

5. Intimada por via postal, em 15/7/2014, da decisão de primeira instância, conforme fls. 356/358, a recorrente apresentou recurso voluntário em 4/8/2014 (fls. 360/382).

5.1 Em síntese, a empresa autuada aduz as seguintes razões de fato e direito contra a decisão de piso que manteve intacta a pretensão fiscal:

- (i) os autos de infração dizem respeito a lançamento suplementar das contribuições previdenciárias e aquelas destinadas a terceiros, que são tributos submetidos ao denominado "lançamento por homologação". Logo, em sintonia com o § 4º do art. 150 do CTN, deve ser declarada a decadência do crédito tributário exigido;
- (ii) não existem as divergências apontadas pela fiscalização com relação à rubrica "VRFOPGTO-VRGFIP", que trata de diferenças entre valores pagos pela recorrente a seus empregados e os montantes declarados em GFIP;
- (iii) da mesma maneira, são improcedentes as divergências apontadas pelas fiscalização em relação às rubricas "001/012/035/040/041", dada a correção das informações prestadas em GFIP;
- (iv) quanto aos pagamentos efetuados a título de "auxílio filho excepcional", registrados na rubrica "056", trata-se de um benefício integrante da Convenção Coletiva de Trabalho. Em conformidade com o previsto no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, alíneas "q" e "t", o valor pago pela empresa a seus empregados não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária;
- (v) não há incorreções nas informações lançadas em GFIP no que tange aos pagamentos realizados a Luiz Venâncio do Vale, Odete Rosa Xavier Caldeira, Raquel Carneiro Oliveira Leite e Rubens Silvano Dias;
- (vi) em alguns casos, a fiscalização considerou a realização de pagamentos a pessoas físicas, na condição de transportadores autônomos, quando se referem, na verdade, a serviços prestados por pessoas jurídicas, as quais estão inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ): Cairo Roberto Magalhães, Carlos Roberto Ozanick, Kleumar Rodrigues Silva e Ulisses Alves de Souza;
- (vii) a documentação constante dos autos, os arquivos entregues à fiscalização, os resumos das folhas de pagamento, as GFIP's apresentadas e os dados disponíveis nos registros da

Receita Federal do Brasil demonstram, em conjunto, a correção das alegações da recorrente; e

(viii) os pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados, conforme rubrica "053", escapam à incidência da tributação previdenciária, pois foram creditados aos trabalhadores com base na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

6. Na sequência, a 1^a Turma da 4^a Câmara da 2^a Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por intermédio da Resolução nº 2401-000.463, converteu o julgamento em diligência, a fim de identificar uma eventual extinção do crédito tributário devido a decadência (fls. 390/394).

6.1 A finalidade da diligência determinada pelo colegiado consistia em que:

"(...) o Fisco, com base nas GFIPs entregues e nas GPS pagas antes do início do procedimento fiscal, em 3/1/2013 (fls. 145/146), manifeste-se quanto à existência de pagamento parcial relativamente às seguintes exigências fiscais, por competência:

i) da empresa, incidente sobre a remuneração dos segurados empregados (art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991);

(...)

vii) da empresa, incidente sobre a remuneração dos transportadores autônomos, destinadas a terceiros (FPAS 620).

(...)"

7. A diligência foi cumprida pela autoridade designada pela RFB, com a emissão de relatório complementar (fls. 398/401).

7.1 Segundo o documento complementar, mediante consulta ao sistema informatizado da Receita Federal do Brasil, concernente ao período de 01 a 12/2008, constatou-se tão somente a existência de GPS no "código 2909" pagas pelo contribuinte, ou seja, foram localizados apenas recolhimentos vinculados a reclamatórias trabalhistas.

7.2 Logo, concluiu a autoridade fiscal, não houve recolhimentos parciais e/ou integrais relacionados às contribuições objeto dos autos de infração.

8. A respeito do resultado da diligência, intimou-se a recorrente via edital, eis que frustrada a tentativa por via postal, no endereço do seu domicílio fiscal (devolvido pelos Correios, sob a justificativa "Mudou-se"). Todavia, concedido prazo para a recorrente manifestar-se, permaneceu inerte (fls. 402/408).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

9. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Decadência

10. A regra geral do prazo decadencial está contida no inciso I do art. 173 do CTN, em que o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter efetuado o lançamento de ofício:

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;

(...)

11. Porém, no caso do denominado "lançamento por homologação", e ausentes o dolo, a fraude ou a simulação, o pagamento antecipado parcial atrai a regra decadencial prevista no § 4º do art. 150 do CTN, isto é, 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador:

Art. 150. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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.

12. No âmbito do lançamento dos tributos por homologação, como ora se examina, a tarefa prescrita em lei de antecipar o pagamento demanda da realização de um conjunto separado de procedimentos em relação a cada uma das contribuições previdenciárias devidas, a partir da confrontação entre o fato jurídico e a regra-matriz de incidência tributária.

13. Pois bem. Na hipótese dos autos, a fiscalização identificou, com relação às competências do débito, apenas recolhimentos correspondentes a reclamatórias trabalhistas, no código de pagamento em GPS 2909.

13.1 Em outros dizeres, não foram constatados pagamentos antecipados que mantenham conexão com os fatos geradores associados ao crédito tributário lançado pela fiscalização.

14. De maneira que a ausência de pagamento parcial, em relação às contribuições previdenciárias e contribuições destinadas a terceiros exigidas nos respectivos autos de infração, afasta a regra do § 4º do art. 150 do CTN, e justifica a utilização do critério do inciso I do art. 173 do CTN.¹

15. Cabe ressaltar que, no caso sob exame, a aplicação do preceito decadencial do art. 173 do CTN independe da constatação de dolo, fraude ou simulação na conduta do sujeito passivo.

16. Destarte, tendo em conta a ciência do lançamento fiscal pelo sujeito passivo em 19/12/2013, as competências de 01 a 12/2008, inclusive décimo terceiro, não foram alcançadas pela decadência, o que afasta a declaração de extinção do crédito tributário sob esse fundamento.

Mérito

a) "Auxílio Filho Excepcional" - Rubrica "056"

17. Entende a autuada que a verba paga a título de "auxílio filho excepcional", conforme rubrica "056" da sua folha de pagamento, ostenta natureza indenizatória e, portanto, não compõe o salário-de-contribuição do segurado empregado. Na planilha do Anexo I, consta a inclusão pela fiscalização, relativamente a alguns segurados empregados, dessa parcela no lançamento.

18. Tal parcela é concedida em virtude de Convenção Coletiva de Trabalho, conforme fls. 265/278, 279/297 e 300/310, no valor mensal de R\$ 100,00 (cem reais). Segundo a respectiva cláusula, o benefício de auxílio ao filho excepcional está assim disciplinado (fls. 273, 290 e 304):

"AUXÍLIO AO FILHO EXCEPCIONAL"

As empresas pagarão aos seus empregados que comprovarem ter filhos excepcionais um auxílio mensal correspondente a R\$ 100,00 (cem reais) por filho nessa condição, valor que não se agrava ao salário. A obrigatoriedade no pagamento do referido auxílio cessa com falecimento do filho excepcional.

19. Como se observa do texto reproduzido, em decorrência da convenção coletiva firmada entre os sindicatos, a empresa oferece aos empregados que têm filhos portadores de necessidades especiais um auxílio em pecúnia, com a finalidade implícita de custear despesas extras que possa exigir a condição do descendente.

¹ Sob a decadência no âmbito tributário, ver o Recurso Especial nº 973.733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, submetido ao rito dos recursos repetitivos, julgado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), na sessão de 12/8/2009.

20. Nada obstante, em minha opinião tais pagamentos em dinheiro compõe a remuneração e o salário-de-contribuição do trabalhador, nos termos dos incisos I do art. 22 e do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

(...)

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

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

(...) (GRIFOU-SE)

21. Em que pese o aparente rigor da interpretação, não se trata de verba de caráter indenizatório, mas sim uma parcela habitual concedida ao trabalhador, destinada a remunerá-lo pela existência do vínculo laboral, configurando, sob o prisma previdenciário, uma vantagem econômica de natureza salarial.

22. Diferentemente da nomenclatura da legislação trabalhista, a legislação previdenciária utiliza a expressão "destinados a retribuir o trabalho", em detrimento de "contraprestação do serviço", o que evidencia nitidamente, no âmbito tributário, o caráter da remuneração avaliado em função do conjunto da relação laboral, e não simplesmente prestação "versus" contraprestação.

23. Cuidando-se de parcela de natureza remuneratória, o afastamento da tributação demanda a previsão em lei. E, no caso, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, o qual contém hipóteses de não incidência e isenção, não exclui a verba da composição da base de cálculo da contribuição previdenciária.

24. Mantendo, portanto, a tributação.

b) "Participação nos Lucros ou Resultados" - Rubrica "053" (PLR)

25. Segundo a recorrente a participação dos seus empregados nos lucros ou resultados foi acordada por intermédio de Convenção Coletiva de Trabalho, dada a inexistência de um programa próprio implementado pela empresa. Ressalta que tal possibilidade de negociação para regulamentar os pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados encontra-se expressamente autorizada pela Lei nº 10.101, de 2000.

25.1 Acrescenta que o inciso XI do art. 7º da Constituição da República de 1988 assegura o não recolhimento de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a seus empregados a título de participação nos lucros ou resultados, o que não pode ser distorcido por normas de caráter infraconstitucional.

26. Pois bem. De fato, as Convenções Coletivas de Trabalho, acostadas aos autos pela parte recorrente, contêm dispositivos que têm por finalidade regular a participação nos lucros ou resultados. Reproduzo as cláusulas dos documentos que estão vinculadas ao benefício:

Convenção Coletiva de Trabalho 2007/2008 (fls. 267)

Transporte Rodoviário de Cargas SETCESP - Operacional São Paulo

(...)

CLÁUSULA SEGUNDA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR

As empresas pagarão a todos os seus empregados, a título de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, o valor correspondente a R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais) em duas parcelas iguais de R\$ 125,00 (cento e vinte e cinco reais), sendo a primeira parcela 1º/08/2007 e a segunda em 1º/02/2008.

§ 1º - As empresas que mantiverem programas de participação em lucros ou resultados, elaborados na forma da lei, com a participação do sindicato profissional, poderão utilizar-se deles para suprir as obrigações contidas nesta cláusula, não se cuidando de benefício cumulativo.

§ 2º - As entidades profissionais se comprometem a apoiar todas as iniciativas das empresas que implantarem programas de participação em lucros ou resultados e mecanismos que objetivem o aumento de produtividade e qualidade dos serviços das empresas. O apoio será na forma de recepção, legitimação, treinamento dos participantes, homologação dos programas entregues aos sindicatos profissionais, tudo com observância da legislação a isso aplicável.

§ 3º - Para apuração do direito dos empregados ao recebimento do PLR, serão observadas as regras de proporcionalidade, tornando-se como termo inicial a data de 01/05/2007.

§ 4º - Nas datas estabelecidas para os pagamentos do PLR, será devido o desconto da importância de R\$ 15,00 (quinze) reais, a ser descontada de cada parcela do mesmo, a título de contribuição ao sindicato profissional.

Convenção Coletiva de Trabalho 2008/2009 (fls. 282)

Transporte Rodoviário de Cargas SETCESP - Operacional São Paulo

(...)

CLÁUSULA SEGUNDA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR

As empresas pagarão a todos os seus empregados, a título de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, o valor correspondente a R\$ 300,00 (trezentos reais) em duas parcelas iguais de R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais), sendo a primeira parcela 1º/08/2008 e a segunda em 1º/02/2009.

§ 1º - As empresas que mantiverem programas de participação em lucros ou resultados, elaborados na forma da lei, com a participação do sindicato profissional, poderão utilizar-se deles para suprir as obrigações contidas nesta cláusula, não se cuidando de benefício cumulativo.

§ 2º - As entidades profissionais se comprometem a apoiar todas as iniciativas das empresas que implantarem programas de participação em lucros ou resultados e mecanismos que objetivem o aumento de produtividade e qualidade dos serviços das empresas. O apoio será na forma de recepção, legitimação, treinamento dos participantes, homologação dos programas entregues aos sindicatos profissionais, tudo com observância da legislação a isso aplicável.

§ 3º - Para apuração do direito dos empregados ao recebimento do PLR, serão observadas as regras de proporcionalidade, tornando-se como termo inicial a data de 01/05/2008.

§ 4º - Nas datas estabelecidas para os pagamentos do PLR, será devido o desconto da importância de R\$ 15,00 (quinze) reais, a ser descontada de cada parcela do mesmo, a título de contribuição ao sindicato profissional.

Convenção Coletiva de Trabalho 2007/2008 (fls. 300)

TRC ESCRITÓRIO - SÃO PAULO

(...)

CLÁUSULA SEGUNDA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR

As empresas pagarão a todos os seus empregados, a título de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, o valor correspondente a R\$ 250,00 (duzentos e cinqüenta reais) em duas parcelas iguais de R\$ 125,00 (cento e vinte e cinco reais), sendo a primeira parcela 1º/09/2007 e a segunda em 1º/03/2008, limitando-se sua aplicação a um salário-teto de R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), dele excluídos os valores pagos a título de horas extras, prêmios, comissões e demais parcelas variáveis.

§ 1º - As empresas que mantiverem programas de participação em lucros ou resultados, elaborados na forma da lei, com a participação do sindicato profissional, poderão utilizar-se deles para suprir as obrigações contidas nesta cláusula, não se cuidando de benefício cumulativo.

§ 2º - As entidades profissionais se comprometem a apoiar todas as iniciativas das empresas que implantarem programas de participação em lucros ou resultados e mecanismos que objetivem o aumento de produtividade e qualidade dos serviços das empresas. O apoio será na forma de recepção, legitimação, treinamento dos participantes, homologação dos programas entregues aos sindicatos profissionais, tudo com observância da legislação a isso aplicável.

§ 3º - Para apuração do direito dos empregados ao recebimento do PLR, serão observadas as regras de proporcionalidade, tornando-se como termo inicial a data de 01/05/2007.

§ 4º - Nas datas estabelecidas para os pagamentos do PLR, será devido o desconto da importância de R\$ 15,00 (quinze) reais, a ser descontada de cada parcela do mesmo, a título de contribuição ao sindicato profissional.

(DESTAQUES DO ORIGINAL)

27. Ao confrontar as parcelas estabelecidas nas Convenções Coletivas de Trabalho, no montante de R\$ 125,00 e R\$ 150,00, com as remunerações omitidas em GFIP (coluna "VR N/DECL EM GFIP") indicadas para a rubrica "053" (PLR), é possível notar uma forte compatibilidade entre os valores, nos meses de fev/2008, mar/2008 e ago/2008, observadas, quando aplicável, as regras de proporcionalidade previstas nas convenções coletivas (Anexo I, às fls. 75/102).

27.1 De outra banda, não localizei nos autos informações e/ou documentos conectados à negociação coletiva dos pagamentos realizados em jul/2008, no valor de R\$ 100,00, e set/2008, em montantes variáveis, os quais também fazem parte da planilha elaborada pela autoridade fiscal, relativamente a alguns estabelecimentos da empresa (Anexo I, às fls. 75/102).

28. É verdade que a parcela devida a título de participação nos lucros ou resultados integraria, via de regra, a remuneração do segurado empregado, por representar retribuição pelo trabalho prestado.

28.1 Todavia, com fundamento no inciso XI do art. 7º da Carta Política de 1988, a natureza salarial da verba paga ou creditada ao trabalhador é afastada quando a participação nos lucros ou resultados é comprovadamente decorrente de um plano concebido e estruturado nos termos da Lei nº 10.101, de 2000.

28.2 É o que estabelece o § 2º do art. 22 e a alínea "j" do § 9º do art. 28, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, abaixo reproduzidos:

Art. 22 A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

(...)

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;

(...)

29. A partir dos elementos de convicção de fato e de direito apurados durante o procedimento investigatório, entendo que é dever da autoridade lançadora deixar consignado na acusação fiscal os motivos pelos quais os pagamentos efetuados pela pessoa jurídica a título de participação nos lucros ou resultados estão em desacordo com a lei específica, conferindo-lhes a natureza remuneratória para fins previdenciários.

30. No caso em apreço o relatório fiscal acostado às fls. 66/74 é omissivo quanto às razões consideradas para concluir pela tributação dos pagamentos alocados na rubrica "053", a título de participação nos lucros ou resultados. Não faz alusão a autoridade fiscal, direta ou indiretamente, a qualquer critério ou condição desrespeitado com relação ao previsto na Lei nº 10.101, de 2000, nem mesmo a constatação da ausência, ou falta de comprovação, de negociação entre a empresa e seus empregados mediante um dos procedimentos ali enumerados.

30.1 Tampouco detectei nos autos pronunciamento da autoridade lançadora no sentido de que a empresa fiscalizada, após devidamente intimada, deixou de fornecer-lhe os documentos pertinentes às negociações coletivas da participação nos lucros ou resultados ou que, alternativamente, não prestou as informações e/ou explicações solicitadas a respeito dos pagamentos na rubrica "053" (fls. 145/152).

31. Por outro lado, seria possível argumentar, como fez a autoridade julgadora "a quo", que é indiscutível que a participação nos lucros ou resultados, ora examinada, não atende aos preceitos da Lei nº 10.101, de 2000, em especial os requisitos contidos no § 1º do seu art. 2º.

31.1 De fato, nota-se a inexistência de uma disciplina clara e objetiva nos instrumentos coletivos acerca dos critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros ou resultados, levando a inferir que os pagamentos efetuados em valores fixos estão, aparentemente, desvinculados de qualquer aferição de metas, resultados ou lucros previamente pactuados entre as partes:

Art. 2º (...)

§ 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.

(...)

32. Nada obstante, a aplicação dos princípios da verdade material e da oficialidade encontra limites no âmbito do processo administrativo federal, não devendo o julgador enveredar pelo caminho de suprir deficiências de motivação do ato administrativo de responsabilidade da acusação fiscal, sob pena de tal conduta enfraquecer a imparcialidade no julgamento das questões a ele submetidas.

32.1 Além do mais, a exigência que os autos de infração devem ser instruídos com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, conforme art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, tem por essência delimitar a acusação fiscal e permitir o exercício do direito de defesa pelo autuado, na medida da extensão do fato jurídico que lhe é imputado pelo Fisco.

33. Com essa linha de raciocínio, parece-me que a decisão de piso, nesse ponto controvertido, acabou extrapolando seu campo de atuação e invadindo a competência reservada à autoridade lançadora no que diz respeito à motivação do ato administrativo do lançamento do crédito tributário.

33.1 A fim de justificar a desconformidade dos pagamentos em face da Lei nº 10.101, de 2000, e manter perfeita a exigência do crédito tributário, o julgador "a quo" afirmou que o Anexo I do relatório fiscal demonstra o pagamento da rubrica "053" aos segurados empregados nos meses de fevereiro, março, julho, agosto e [sic] 13º salário, portanto, em mais de 2 (duas) vezes no ano civil de 2008 (fls. 352/353).

33.2 No entanto, além de avançar em terreno alheio que diz respeito à fiscalização, o raciocínio exposto pela decisão de piso ganha contornos simplistas e não se coaduna com os preceitos normativos de regência. Lembro, mais uma vez, que a autoridade lançadora permaneceu calada a respeito dos motivos pelos quais considerou irregulares os pagamentos realizados pela empresa.

33.3 É correto que tanto a existência de pagamentos em número que exceda ao limite legal anual quanto a realização de pagamentos pela empresa em periodicidade inferior ao mínimo contrariam o prescrito no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, porém desde que associados a um mesmo trabalhador beneficiário.

33.4 Nada obstante, os pagamentos relacionados ao estabelecimento "filial 0007", nas competências 02 e 03/2008, por exemplo, foram destinados a segurados distintos, não caracterizando infração à periodicidade (Anexo I, fls. 83/88). Tal situação exemplificativa do caso concreto revela que a análise do julgador "a quo", no mínimo, está contaminada pelo equívoco na apreciação dos fatos e/ou da legislação.

34. Em suma, não é lícito ao julgador substituir o agente fiscal na tarefa de justificar e/ou demonstrar a ocorrência dos motivos que deram ensejo ao lançamento do crédito tributário.

35. Também não vejo como viável a conversão do julgamento em diligência, com o propósito de permitir a complementação do relatório fiscal, pois tal medida processual posta à disposição do julgador administrativo não se destina a suprir falhas nos atos de competência exclusiva das partes.

36. Desse modo, cabe afastar a tributação sobre a rubrica "053" - PLR, paga a título de participação nos lucros ou resultados, cujos valores estão indicados pela fiscalização na coluna "VR N/DECL EM GFIP", no Anexo I, às fls. 75/102.

36.1 Tal qual a autoridade fiscal afirmou, os valores estão incluídos nos Levantamentos "RE1" e "RE2", compondo os AIs nº 37.391.269-2 e nº 37.414.036-6.

c) Cooperativas de Trabalho

37. Consta do processo administrativo que foi lançado pela fiscalização crédito tributário correspondente às contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a cooperativas de trabalho, na contratação de serviços de carga e descarga, com fundamento no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

38. Embora a recorrente não conteste especificamente o mérito dessa autuação, alegou a decadência do crédito tributário correlato, conforme tópico antes examinado na fase de questões prejudiciais ao mérito. Nesse contexto do recurso voluntário, entendo satisfeitos os requisitos de cunho processual para viabilizar a aplicação pelo colegiado do decidido no Recurso Extraordinário (RE) nº 595.838/SP.

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

39.1 Reproduzo a ementa desse julgado:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por

meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

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

(GRIFEI)

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

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

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

Art. 62. (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser

reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

41. Como se vê, o dispositivo de lei que justificava o lançamento da contribuição previdenciária foi considerado em descompasso com o texto constitucional, em decisão definitiva de mérito proferida pelo STF, na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil, devendo tal entendimento ser reproduzido no âmbito deste Conselho.

42. Dessa feita, afasto a tributação sobre os pagamentos efetuados pela empresa a cooperativas de trabalho, cujos valores estão indicados pela fiscalização no Anexo V, às fls. 139.

42.1 Segundo a autoridade fiscal os valores estão incluídos nos Levantamentos "PC1" e "PC2", compondo o AI nº 37.391.269-2.

d) Demais fatos geradores e bases de cálculo contestados

43. A recorrente contesta a procedência de outros fatos geradores e bases de cálculo relacionados pela fiscalização nos autos de infração, sob a justificativa de que a documentação constante dos autos, bem como os arquivos entregues à autoridade lançadora no curso do procedimento investigatório, são suficientes para a demonstração das suas alegações.

43.1 Refiro-me, especificamente, aos seguintes pontos controvertidos do lançamento fiscal:

- (i) rubrica "VRFOPGTO-VRGFIP", que trata de diferenças entre valores pagos pela recorrente a seus empregados, identificados em folha de pagamento, e os montantes declarados em GFIP;
- (ii) rubricas "001/012/035/040/041", que se referem a salário, adicional noturno, repouso semanal remunerado e horas extras, inclusive extraordinária;
- (iii) pagamentos realizados aos trabalhadores Luiz Venâncio do Vale, Odete Rosa Xavier Caldeira, Raquel Carneiro Oliveira Leite e Rubens Silvano Dias; e
- (iv) pagamentos a transportadores autônomos, os quais dizem respeito, segunda a recorrente, a serviços prestados por pessoas jurídicas: Cairo Roberto Magalhães, Carlos Roberto Ozanick, Kleumar Rodrigues Silva e Ulisses Alves de Souza.

44. Em todos os casos acima mencionados, a recorrente optou pelo mero discurso retórico, cujas alegações em sede recursal estão desprovidas de quaisquer indícios sérios e convergentes de sua procedência. Como há muito sabido, "alegar e não provar é o mesmo que não alegar".

45. Diferentemente dos pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados, alhures examinada, aqui se está na presença de situações, identificadas a partir do

exame da documentação fornecida pelo sujeito passivo, que devem ser submetidas, via de regra, à incidência da contribuição previdenciária.

45.1 São parcelas pagas a segurados empregados com nítido caráter salarial, sem haver previsão de exclusão em lei, ou são pagamentos efetuados a pessoas físicas, inclusive transportadores autônomos, pela prestação de serviços à empresa fiscalizada (Anexos I, III e III, às fls. 75/134).

46. Dessa feita, compete ao autuado demonstrar a inocorrência dos fatos alegados pela fiscalização, pela existência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado pela acusação fiscal, eis que a prova incumbe a quem tem interesse em prevalecer os fatos que sustenta como fundamento à sua pretensão.

47. No tocante aos supostos pagamentos realizados a pessoas jurídicas, em vez de pessoas físicas, a recorrente pretende a indevida transferência do ônus probatório, mesmo diante da exigência da simples juntada aos autos das cópias das notas fiscais emitidas pelos contratados, com correlação de valores e datas, evidenciando a prestação dos serviços por empresas.

48. Quanto às contribuições apuradas pela fiscalização e devidas a terceiros, assim compreendidas outras entidades e fundos, decorrente do lançamento reflexo em relação às contribuições previdenciárias, cabe manter também a tributação, pois a base é a mesma sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias, calculada sobre o total da remuneração paga ou creditada.

49. À vista do exposto, não há reparo a fazer na decisão de piso que manteve, nessas questões, o lançamento fiscal.

e) Recálculo da multa para aplicação da retroatividade benigna

50. No tocante ao cálculo da multa, até a competência 11/2008, a fiscalização utilizou critério para dar cumprimento à retroatividade benigna prevista na alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN (fls. 140/143).

50.1 Para todas as competências, concluiu que a penalidade menos severa, no caso das contribuições previdenciárias, era aquela aplicada de acordo com a legislação vigente à época da lavratura dos autos de infração, ocorrida no ano de 2013.

51. Nada obstante, devido ao afastamento da tributação da contribuição previdenciária sobre determinados valores lançados pela fiscalização, conforme detalhado neste voto, deverá ser refeito o cálculo da multa para efeitos da retroatividade benigna, quando da execução do julgado.

52. Implica que, no que toca às penalidades impostas na ação fiscal para fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até 11/2008, deverá ser reavaliada a situação final mais benéfica à recorrente, por competência, relacionada à multa pelo não recolhimento do tributo, utilizando-se, contudo, do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, AFASTAR a decadência do crédito tributário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para:

- (a) **excluir** a tributação sobre a rubrica "053", paga a título de participação nos lucros ou resultados (PLR), cujos valores estão indicados pela fiscalização na coluna "VR N/DECL EM GFIP", no Anexo I, às fls. 75/102;
- (b) **afastar** a tributação sobre os pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho, cujos valores estão indicados pela fiscalização no Anexo V, às fls. 139; e
- (c) **recalcular** quando da execução do julgado, tendo em vista as exclusões acima mencionadas, as penalidades impostas na ação fiscal para fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até 11/2008, de forma a reavaliar a situação mais benéfica à recorrente, por competência, relacionada à multa pelo não recolhimento do tributo, utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess