



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

Processo nº 19515.722306/2012-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.964 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de dezembro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: COOPERATIVAS DE TRABALHO. SUB-ROGAÇÃO NA AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL. GANHOS EVENTUAIS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
Recorrente PEPSICO DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR COOPERADOS. INTERMEDIACÃO 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, declarando a inconstitucionalidade da contribuição da empresa - prevista no inciso IV do art. 22 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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA E SEGURADO ESPECIAL. FATOS GERADORES SOB A ÉGIDE DA LEI Nº 10.256, DE 2001. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO. ADQUIRENTE.

Para fatos geradores sob a égide da Lei nº 10.256, de 2001, são devidas as contribuições previdenciárias do empregador rural pessoa física e do segurado especial incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, consoante o art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/01/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 12/01/2016

6 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 13/01/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, As

sinado digitalmente em 13/01/2016 por CARLOS ALEXANDRE TORTATO, Assinado digitalmente em 12/01/2016

por CLEBERSON ALEX FRIESS

Impresso em 15/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

À empresa adquirente, de acordo com os incisos III e IV do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, foi atribuída expressamente a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições, na condição de sub-rogada pelas obrigações do produtor rural.

COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. RE Nº 363.852/MG E 596.177/RS. ALCANCE DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, nos julgamentos dos RE nº 363.852/MG e 596.177/RS, este último resolvido em feito com repercussão geral, restringe-se às contribuições previdenciárias devidas pelo empregador rural pessoa física relativas ao período anterior à Lei nº 10.256, de 2001.

Quanto à obrigação de recolhimento das contribuições pelo adquirente da produção rural, o inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, somente deixa de ser aplicado nos limites da declaração de inconstitucionalidade, ao passo que o inciso III do mesmo artigo de Lei não foi objeto de exame pela Corte Suprema.

COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO. ADQUIRENTE.

É devida a contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

À empresa adquirente, com base no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997, c/c § 5º do art. 11 do Decreto nº 566, de 1992, foi atribuída expressamente a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição, na condição de sub-rogada pelas obrigações do produtor rural.

LEI TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. FATOS GERADORES SOB A ÉGIDE DA LEI Nº 10.256, DE 2001. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo é incompetente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

(Súmula Carf nº 2)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO. GRATIFICAÇÃO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

Não integram a base de cálculo do salário-de-contribuição as verbas “recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”, por força da isenção prevista no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº. 8.212/91. Caracterizado pela própria fiscalização como sendo pagamento realizado em parcela única, verifica-se sua eventualidade e a desvinculação da gratificação especial recebida do conceito de remuneração para fins de incidência da contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BASE DE CÁLCULO. PRÊMIO FILHO E PRÊMIO CASAMENTO. NÃO INCIDÊNCIA.

Os valores recebidos a título de “prêmio filho” e “prêmio casamento” não se amoldam ao conceito de remuneração para fins de incidência da contribuição previdenciária, por se tratarem de pagamentos eventuais e que não se caracterizam como contraprestação ao trabalho.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PARCELA DENOMINADA "BÔNUS PRÊMIO". LEI Nº 10.101, DE 2000. CONTRARIEDADE.

Integra o salário de contribuição a parcela denominada "Bônus Prêmio", prevista em acordo coletivo de participação nos lucros ou resultados e paga aos empregados ocupantes de cargos de nível mais alto da empresa, quando ausente a comprovação da existência de regras claras e objetivas no instrumento decorrente da negociação, com mecanismos para a aferição do acordado, que não deixem margem à discricionariedade do empregador, contrariando, portanto, o que determina a Lei nº 10.101, de 2000.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A análise da multa mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, deverá ser realizada mediante confronto, por competência, entre a penalidade prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzida pelo art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, e o somatório das penalidades com base na legislação vigente à época do fato gerador: multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º a 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, e a multa do inciso II do art. 35 dessa mesma Lei, imposta na autuação correlata pelo descumprimento de obrigação principal.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4

É válida a incidência sobre débitos tributários de juros de mora à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic).

(Súmula Carf nº 4)

Recurso voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe parcial provimento para: a) excluir a tributação sobre os pagamentos a cooperativas de trabalho (Levantamentos C1 e C2); b) por excluir a tributação sobre os pagamentos a título de Gratificação especial (Levantamentos GE e G1); c) por excluir a tributação sobre os pagamentos a título de Prêmio filho e de Prêmio casamentos (Levantamentos PE e P2); d) 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 utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização, mediante comparação entre: i) penalidades impostas sob a égide da legislação

anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (autuações por descumprimento de obrigação acessória e de obrigação principal); e ii) penalidade prevista atualmente pelo art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa de ofício de 75%). O Conselheiro Carlos Alexandre Tortato votou pela exclusão da tributação sobre os pagamentos a título de Comercialização da produção rural - Sub-rogação (Levantamento PR) e fará declaração de voto sobre a matéria. O Conselheiro Carlos Alexandre Tortato fará ainda o voto vencedor sobre as matérias em que o Relator restou vencido. Os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva, Maria Cleci Coti Martins e André Luís Mársico Lombardi votaram por dar provimento parcial ao recurso, para que a multa aplicada pelo descumprimento de obrigação principal fosse calculada considerando as disposições do art. 35, II, da Lei nº. 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008, inclusive. Os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva, Maria Cleci Coti Martins e André Luís Mársico Lombardi votaram ainda por dar provimento parcial ao recurso no que se refere ao Auto de Infração de Obrigação Acessória Código de Fundamento Legal 68, para que a multa fosse calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009. O Relator e os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva e André Luís Mársico Lombardi votaram por manter a tributação sobre os pagamentos a título de Gratificação especial (Levantamentos GE e G1); e sobre os pagamentos a título de Prêmio filho e de Prêmio casamentos (Levantamentos PE e P2). Ausente momentaneamente: Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa. Fez sustentação oral: Dr. Luiz Romano. OAB: 14303/DF.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

André Luís Mársico Lombardi - Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Cleberson Alex Friess - Relator

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Carlos Alexandre Tortato - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi (Presidente), Cleberson Alex Friess, Arlindo da Costa e Silva, Theodoro Vicente Agostinho, Carlos Alexandre Tortato, Maria Cleci Coti Martins e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), cujo dispositivo julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário exigido. Eis a ementa do Acórdão nº 14-48.211 (fls. 2.058/2.074):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria para a qual não haja contestação expressa do contribuinte, consolidando-se na via administrativa.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao julgador administrativo afastar a aplicação de norma vigente sob a alegação de inconstitucionalidades ou violação aos princípios constitucionais.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. PARCELAS INTEGRANTES DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PREMIAÇÕES E GRATIFICAÇÕES.

Todos os ganhos habituais do empregado, independente do título pelo qual sejam pagos, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária compondo o salário de contribuição do segurado empregado e a base-de-cálculo da contribuição do empregador.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. PARCELAS INTEGRANTES DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Integram a base-de-cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social os valores relativos aos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando efetuados em desacordo com a lei de regência.

MULTA APLICADA. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 11.941/09. RETROATIVIDADE BENÉFICA.

Para verificação da multa mais benéfica ao contribuinte, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de dezembro/2008, deve ser objeto de comparação a multa de mora prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.528/97, somada à multa punitiva por descumprimento de obrigação

acessória relativa à GFIP, prevista no artigo 32 da mesma norma legal, com a multa de ofício estabelecida no artigo 44, I da Lei nº 9.430/96 (75%), prevalecendo aquela que se mostrar mais favorável ao contribuinte.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

As contribuições sociais pagas com atraso sujeitam-se à taxa SELIC a título de juros.

2. Extrai-se do relatório fiscal que o processo administrativo é composto por 3 (três) autos de infração (AI), compreendendo o período de 01/2008 a 12/2008, assim formalizados (fls. 1.721/1.736):

i) **AI nº 37.269.996-0**, referente às contribuições previdenciárias da empresa, previstas nos incisos I a IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais e sobre o valor bruto de notas fiscais de prestação de serviços emitidas por cooperativas de trabalho, além da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção rural, exigida da empresa adquirente na condição de sub-rogada (fls. 1.659/1.698);

ii) **AI nº 37.269.999-5**, referente às contribuições devidas a terceiros, assim compreendidos entidades e fundos (fls. 1.699/1.719); e

ii) **AI nº 37.270.003-9** (obrigação acessória), por ter a empresa apresentado a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias - Código de Fundamentação Legal - CFL 68 (fls. 1.720).

3. Quanto às obrigações principais, a fiscalização expõe que o crédito tributário decorre da incidência de contribuições sobre:

i) pagamentos de serviços realizados por cooperado intermediado por cooperativa de trabalho, na forma do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 (Levantamento Fiscal: C1 e C2);

ii) pagamentos a contribuintes individuais, incluindo condutor autônomo de veículo rodoviário (Levantamento Fiscal: A1, A2, T1 e T2);

iii) pagamentos a segurados empregados a título de gratificação especial (Levantamento Fiscal: GE e G1);

iv) pagamentos a segurados empregados a título de prêmio filho e casamento (Levantamento Fiscal: PE e P2);

v) pagamentos a segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) em desacordo com a lei específica, no tocante à parcela denominada "Bônus Prêmio" (Levantamento Fiscal: PL);e

vi) receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, exigida da empresa adquirente na condição de sub-rogada nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial (Levantamento Fiscal: PR e P1).

4. No que toca ao período 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.

5. O contribuinte foi cientificado da autuação em 13/12/2012, via postal, conforme fls. 1.745 e 1.753, e impugnou a exigência fiscal (fls. 1.756/1.774).

5.1 Nessa oportunidade, comunicou o pagamento integral dos valores demandados por meio do AI nº 37.270.003-9 (fls. 1.775/1.776).

6. Intimada da decisão de piso em 20/5/2014, data em que efetuou consulta no endereço eletrônico atribuído pela administração tributária, segundo fls. 2.076/2.077, a recorrente apresentou recurso voluntário em 18/6/2014, cujos argumentos de defesa estão a seguir resumidos (fls. 2.080/2.096).

i) a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho, declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em sede de repercussão geral, no Recurso Extraordinário (RE) nº 595.838/SP.

Assim, as decisões definitivas de mérito, proferida pelo STF nessa sistemática, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos administrativos, de acordo com o art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf);

ii) a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física, desobrigando os adquirentes de reter e recolher a contribuição social por sub-rogação, conforme decisão do plenário do STF no julgamento do RE nº 363.852/MG.

Nesse contexto, os membros do Carf poderão afastar a aplicação de lei que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão plenária da Corte Suprema, de acordo com o art. 62 do Regimento Interno deste Conselho;

iii) a não incidência de tributação sobre os pagamentos de caráter eventual a título de gratificação especial - prêmio filho e prêmio casamento -, porque desprovidos de habitualidade;

iv) a regularidade do programa de PLR da empresa, em que houve prévia pactuação de metas com a participação e o aval do Sindicato, inclusive quanto à cláusula para pagamento do "Bônus Prêmio".

Adotou-se no documento regras claras e objetivas, como forma de afastar quaisquer dúvidas e incertezas a frustrar os direitos dos trabalhadores, cumprindo assim os requisitos formais exigidos pela legislação em vigor;

v) a necessidade de revisão do critério adotado para a retroatividade benigna, mediante aplicação da multa de mora do inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, em substituição ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento) calculado nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991; e

vi) a indevida aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) na correção do crédito tributário.

7. Às fls. 2.260/2.261, consta manifestação expressa sobre a desistência parcial do recurso voluntário, tão somente quanto à parte vinculada aos valores de autônomos (Levantamentos A1 e A2).

7.1 Requer ainda a peticionante o regular processamento do apelo recursal no que tange aos lançamentos relativos aos pagamentos a cooperativas, gratificação especial, prêmios, comercialização de produção rural e PLR.

8. No tocante aos pagamentos a contribuintes individuais, anoto que o inconformismo descrito na peça recursal restringia-se apenas à utilização da taxa Selic sobre o crédito tributário apurado pela fiscalização, bem como quanto ao critério de aplicação da multa.

É o relatório.

Voto Vencido

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.

Mérito

a) Pagamentos a cooperativas de trabalho (Levantamentos C1 e C2)

10. 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. Eis a sua ementa:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a

contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. (grifei)

10.1 Em 18/12/2014, ao apreciar os embargos de declaração interpostos pela União neste 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.

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

11. 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, 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 prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

12. Como se vê, o dispositivo de lei que justificava o lançamento de ofício 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 o entendimento ser reproduzido no âmbito deste Conselho.

13. Logo, afastado o fundamento jurídico que sustenta a autuação, assiste razão à recorrente, devendo ser declarada a improcedência do crédito tributário constituído por meio do AI nº 37.269.996-0, no tocante aos Levantamentos Fiscais "C1" e "C2".

b) Comercialização da produção rural - Sub-rogação (Levantamentos PR e P1)

14. No que tange às contribuições previdenciárias, a acusação fiscal afirma a falta de recolhimento de exações, referentes a fatos geradores do ano de 2008, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, cobrada da empresa adquirente, ora recorrente, na condição de sub-rogada nas obrigações do produtor rural pessoa física e segurado especial, com respaldo nos incisos I e II do art. 25 c/c incisos III e IV do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991.

14.1 Reproduzo, a seguir, os dispositivos legais mencionados, segundo as redações vigentes à época dos fatos geradores, incluindo aquela dada pela Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/01/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 12/01/2016

6 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 13/01/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, As

sinado digitalmente em 13/01/2016 por CARLOS ALEXANDRE TORTATO, Assinado digitalmente em 12/01/2016

por CLEBERSON ALEX FRIESS

Impresso em 15/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: [Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001]

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; [Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97].

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. [Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97].

(...)

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: [Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93]

(...)

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 desta Lei até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; [Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007].

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; [Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97]

(...)

15. Em outro giro, conforme já apontado pela recorrente, por meio do RE nº 363.852/MG, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, a Corte Suprema reconheceu a inconstitucionalidade parcial dos incisos I e II do art. 25 e do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada inicialmente pelo art. 1º da Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992, e posteriormente, alterada pelo art. 1º da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, porém mantida a contribuição relativa ao segurado especial.

15.1 Para melhor compreensão, eis a ementa do que foi decidido pelo Plenário do excelso Tribunal:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à

Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina - José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI Nº 8.212/91 - ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL - PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 - UNICIDADE DE INCIDÊNCIA - EXCEÇÕES - COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRECEDENTE - INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo - considerações.

16. Mais adiante, a mesma matéria relativa à incidência da tributação sobre a comercialização da produção do produtor rural pessoa física foi examinada e resolvida em feito com repercussão geral, no RE nº 596.177/RS, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, assim ementado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE. I – Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador. II – Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social. III – RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.

17. Em um e outro caso, a razão da declaração de inconstitucionalidade residuiu no fato de o legislador ter criado uma nova contribuição para a seguridade social, a cargo do produtor rural pessoa física, sem que houvesse imposição por meio de lei complementar, em contrariedade direta ao requisito do § 4º do art. 195 da Carta Política de 1988.

17.1 De modo que a inovação quanto à fonte de custeio não se situava dentre as bases econômicas já inseridas no próprio art. 195 da Carta Magna e passíveis de instituição e majoração mediante a edição de lei ordinária.

18. Acontece que o STF declarou apenas por vício formal a inconstitucionalidade da cobrança da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física sobre a comercialização da produção rural, dado que confrontou a exigência prevista em lei ordinária com o texto do art. 195 da Constituição da República em versão anterior às inovações trazidas pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998.

18.1 A partir dessa emenda, o texto constitucional passou a prever como fonte de custeio ordinária da seguridade social não só o faturamento, como também a instituição de contribuições sociais incidentes sobre a receita auferida pelo empregador (art. 195, inciso I, alínea "b").

19. Daí porque as decisões da Corte Suprema não se pronunciaram sobre a exigência tributária na forma da Lei nº 10.256, de 2001, arremada no art. 195 da Constituição da República na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, e que veio a introduzir uma nova redação ao art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, devidamente copiado no início desse tópico, e aplicável para os fatos geradores a partir de novembro de 2001.

20. A constitucionalidade da tributação sobre a receita proveniente da comercialização da produção rural com base na Lei nº 10.256, de 2001, não foi analisada por ocasião dos extraordinários acima enumerados.

20.1 Entretanto, tem-se notícia que o exame da compatibilidade com o texto constitucional dar-se-á no RE nº 718.874/RS, o qual já teve a repercussão geral reconhecida e encontra-se pendente de julgamento naquele Tribunal.

20.2 Como cediço, afastamento da presunção de constitucionalidade de lei, aprovada pelo Poder Legislativo, demanda apreciação e decisão por parte do Poder Judiciário. De sorte que escapa à competência deste Conselho a declaração, bem o reconhecimento, de inconstitucionalidade de lei tributária.¹

21. Nesse cenário fático e jurídico, com relação aos fatos geradores posteriores a novembro de 2001, inclusive, como ora se identificam nos autos, não existe uma vinculação obrigatória deste órgão judicante administrativo ao decidido no RE nº 596.177/RS, tampouco são aplicáveis a este processo administrativo, em meu ponto de vista, as razões de direito exaustivamente expostas, pela Corte constitucional, no RE nº 363.852/MG.

22. Por outro lado, é verdade que o inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, dispositivo de lei que prevê a sub-rogação do adquirente de produtos rurais na obrigação da pessoa física, também foi inserido como contaminado pelo vício de inconstitucionalidade na parte dispositiva no RE nº 363.852/MG.

23. Nada obstante, a cuidadosa leitura do acórdão desse recurso extraordinário revela que não há qualquer argumento de inconstitucionalidade contra a sub-rogação ao longo de todo o julgamento, evidenciando que o instituto em si nada possui de inconstitucional, até porque a responsabilidade, como forma de hipótese de sujeição passiva tributária, pode ser validamente instituída por meio de lei ordinária.

24. Em vista disso, deve-se privilegiar uma interpretação sistêmica entre fundamentação e dispositivo do acórdão, no sentido de que o inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, somente deixaria de ser aplicado nos exatos limites da declaração de inconstitucionalidade.

25. Vale dizer, portanto, que a obrigação do adquirente de produtos rurais estará afastada quando, e somente quando, referir-se a fatos geradores compreendidos no período da redação do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, anterior à Lei nº 10.256, de 2001, em que a técnica

de tributação da receita do produtor rural reconhecidamente destoava da prévia autorização dada pelo texto constitucional.

26. De mais a mais, mesmo que o inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, fosse revestido de inconstitucionalidade e consequentemente nulidade, hipótese que levanto apenas para introduzir explicação adicional à matéria em apreço, a obrigação tributária da pessoa jurídica adquirente da produção rural, consistente em recolher a contribuição previdenciária de que trata o art. 25 dessa mesma Lei, no prazo normativo, continua encontrando previsão expressa no inciso III do mesmo art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, igualmente já foi reproduzido alhures.

27. Em outros dizeres, a obrigação legal da recorrente de arrecadar e recolher as contribuições previdenciárias sobre a comercialização da produção rural, adquirida de produtor pessoa física e de segurado especial, encontra respaldo não só no inciso IV do art. 30, mas também na previsão do inciso III do mesmo artigo.

28. Por derradeiro, quanto à contribuição devida para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), no percentual de 0,2% (zero vírgula dois por cento), incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural da pessoa física, não foi objeto de reconhecimento de vício de constitucionalidade no RE nº 596.177/RS nem no RE nº 363.852/MG.

29. A contribuição ao Senar, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, possui natureza jurídica distinta das contribuições para a seguridade social.

30. A sub-rogação do adquirente, nas obrigações do produtor rural, encontra fundamento no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997, que modificou a alíquota da exação, c/c § 5º do art. 11 do Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, que trata do seu recolhimento, abaixo transcritos:

Lei nº 9.528, de 1997

Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural.

Decreto nº 566, de 1992

Art. 11. Constituem rendas do SENAR:

(...)

II - contribuição compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, de um décimo por cento incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção da pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente

ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;

(...)

§ 5º A contribuição de que trata este artigo será recolhida:

a) pelo adquirente, consignatário ou cooperativa que ficam subrogados, para esse fim, nas obrigações do produtor; (grifei)

b) pelo produtor, quando ele próprio vender os seus produtos no varejo, diretamente ao consumidor, ou a adquirente domiciliado no exterior.

(...)

31. Exposto assim, concluo que não merece reforma a decisão de piso, nesse ponto do recurso voluntário.

c) Gratificação especial (Levantamentos GE e G1)

32. No tocante à gratificação especial, é fundamental o exame da matéria sob a ótica da acusação fiscal. Nesse sentido, reproduzo a parte correspondente do relatório confeccionado pela autoridade lançadora (fls. 1.726):

(...)

31. Através do TIF 17 a empresa foi intimada a apresentar documentos hábeis e comprobatórios do motivo dos valores encontrados em Folha de Pagamento Digital (Manad) que somam um total de R\$ 125.603,58 pagos somente a 50 segurados em uma única parcela durante o ano de 2008 a título de GRATIFICAÇÃO ESPECIAL não terem composto o valor de Base de Cálculo Previdenciária desses segurados e esclarecer o motivo que justifique a não incidência do tributo devido. Tais valores também foram encontrados contabilizados na conta 05002.050006 –1160.
32. Em 26/09/2012 atendendo ao TIF 17 a empresa apresenta declaração de que os valores foram pagos em uma única parcela e se trata de pagamento a título de gratificação eventual – DOC 9. No entanto de acordo com o decreto nº 3.048, 06/05/1999, art 214, § 9º, V, j: “Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente, as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei”.
33. Dessa forma a legislação não deixa dúvidas de que a empresa só poderia ter pago esse valor e não tê-lo considerado como integrante do salário de contribuição por força de lei, o que não aconteceu no caso em questão.

(...)

33. Preliminarmente, nota-se que a fiscalização é bastante clara ao afirmar que o pagamento a título de gratificação eventual se deu em uma única parcela durante o ano de 2008, embora realizado a diversos segurados.

33.1 De acordo com a defesa, como não restou caracterizada a frequência do pagamento da parcela ao mesmo segurado, descaberia falar em habitualidade, pressuposto necessário, segundo a recorrente, para caracterizar o caráter remuneratório.

34. Acontece que devemos voltar a atenção para o exato teor da acusação fiscal, a qual é singela e objetiva, resumida nesses termos: para o ganho eventual não integrar a remuneração ou o salário de contribuição deve haver previsão em lei, conforme alínea "j" do inciso V do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, assim redigido:

Art. 214 (...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição, exclusivamente:

(...)

V - as importâncias recebidas a título de:

(...)

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei;

(...)

35. Pois bem. O art. 195 da Constituição da República, ao tratar do financiamento da seguridade social, estabelece como fonte de custeio, dentre outras:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

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

(...)

35.1 Ao fazer menção aos "demais rendimentos do trabalho", o texto constitucional reproduz um conceito abrangente para a base econômica e torna possível a lei ordinária fazer incidir contribuições sobre parcelas que escapam à folha de salários do trabalhador, embora destinadas igualmente a retribuir o labor prestado.

35.2 Além disso, verifica-se, do dispositivo transcrito, que a base econômica não se restringe às definições de salário e remuneração na seara trabalhista. Embora muito se assemelhem, com forte interligação, não se confundem, pois a contribuição para a seguridade social pode incidir, na autorização constitucional, sobre salários e quaisquer outros rendimentos do trabalho.

35.3 É certo que as alterações no conceito de salário e remuneração levadas a efeito pela legislação trabalhista, especialmente por meio da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), influenciam o direito previdenciário. Todavia, na parte do custeio, não poderá

determinar nem criar hipótese de exclusão tributária, sob pena de violar os princípios mais elementares da tributação.

36. A seu turno, a Constituição da República também expõe a relevância da habitualidade dos pagamentos para a inclusão na base de cálculo da contribuição para a seguridade social e, por consequência, repercussão em benefícios previdenciários. Nesse sentido, a redação do § 11 do art. 201:

Art. 201 (...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

(...)

36.1 De acordo com os princípios securitários, o benefício previdenciário possui característica de substitutividade dos rendimentos do trabalhador quando em inatividade ou mesmo na impossibilidade temporária de exercer a atividade laboral. Por isso, a preocupação do constituinte no sentido de a lei não retirar da base de cálculo valores percebidos de maneira habitual pelo segurado.

36.2 Aparentemente, a menção do texto à incorporação ao salário do trabalhador dos ganhos habituais não tem como alvo os pagamentos em pecúnia, pois a sua habitualidade converte-os em salário. Parece-me que a intenção é claramente incluir os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

36.3 De qualquer modo, este preceito constitucional não trata de matéria tributária, e sim de previdência social sob a ótica dos benefícios. Embora imponha, como regra, que o pagamento com habitualidade sofrerá a incidência da contribuição previdenciária, não se está dizendo que outros rendimentos decorrentes do trabalho, como bem autoriza a alínea "a" do inciso I do art. 195 da Carta Política, ainda que não habituais, estariam necessariamente excluídos do custeio da seguridade social.

37. No que tange à instituição das contribuições previdenciárias, cuidou a lei ordinária federal. Transcrevo, nessa prescrição, a redação do inciso I do art. 22 e do inciso I 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)

(...)

38. Como se vê, a habitualidade restringe-se somente aos ganhos habituais sob a forma de utilidades, denominados "in natura". Não há menção ao requisito da habitualidade para os ganhos em pecúnia, de tal modo que estão incluídos no campo de incidência das contribuições previdenciárias todos os pagamentos em dinheiro destinados a retribuir o trabalho, sejam eles habituais ou não, por liberalidade ou ajustados contratualmente, incluído, nessa delimitação, os ganhos eventuais.

39. Por outro lado, estão excluídas da base de cálculo das contribuições das empresas e dos segurados empregados as parcelas indenizatórias, ressarcitórias e aquelas isentas por força do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, estas últimas nos limites e condições ali referidos.²

39.1 Sob essa prisma, o item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, estabeleceu uma norma isentiva para as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais. Eis o dispositivo:

Art. 28 (...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

(...)

40. O texto de lei acima reproduzido é de difícil interpretação para os operadores do direito. Primeiro, porque não é tarefa simples delimitar o alcance da expressão "ganhos eventuais". Segundo, pois é necessário identificar a necessidade dos ganhos eventuais, conjuntamente com os abonos, serem expressamente desvinculados do salário para se poder usufruir da isenção, tendo em conta que o legislador ordinário optou em utilizar o artigo definido "os" somente antes do termo "abonos". E, por fim, é indispensável dar sentido jurídico ao termo "expressamente".

41. Dentre as infundáveis controvérsias sobre a matéria, acredito que o RPS, aprovado por decreto regulamentar, fixou a interpretação a ser seguida no âmbito administrativo.

41.1 Com efeito, por meio da alínea "j" do inciso V do § 9º do art. 214 do RPS, antes reproduzido neste voto, o Poder Executivo não repetiu a redação original da lei. Além de suprimir o artigo "os" que antecede "abonos", explicitou que a desvinculação do salário deverá decorrer da lei:

"ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei".

41.2 Já na redação introduzida pela Lei nº 8.212, de 1991, o legislador não separou os ganhos eventuais e os abonos em alíneas distintas. Com mais evidência, o regulamento também não o quis fazer, porquanto poderiam, ambos os diplomas, dar tratamento distinto a cada uma das espécies, como bem consta no rol de parcelas não integrantes do salário de contribuição, e da remuneração, detalhado no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, e no § 9º do art. 214 do RPS.

41.3 Quanto ao termo "expressamente", a contribuição previdenciária é espécie de tributo. Logo, bem razoável que a definição de parcelas integrantes e não integrantes da remuneração, assim como as respectivas situações e condições, devam estar expressas em lei, por ser inconcebível deixar a exclusão da tributação ao alvedrio do sujeito passivo.

41.4 Dessa feita, o ato infralegal regulamentar, no caso o RPS, esclarece que ambas as parcelas devem estar expressamente desvinculadas do salário por força de lei, para só então não integrarem a remuneração do segurado empregado.

42. Noutro giro, há quem sustente que a exigência prevista na alínea "j" do inciso V do § 9º do art. 214 do RPS é matéria estranha à Lei nº 8.212, de 1991, e, portanto, implica um exorbitamento do poder regulamentar.

42.1 Por sua vez, o art. 26 -A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, assimilado pelo Regimento Interno deste Conselho, impede o afastamento de decreto utilizando-se do argumento de inconstitucionalidade, porém silencia quanto a motivos de legalidade, o que revelaria que dispositivos infralegais que extrapolem o texto de lei podem, ou melhor devem, ser afastados no julgamento do contencioso administrativo.

43. Respeito tais pontos de vista, todavia deles discordo. Ainda que judicante, o Carf é um órgão de natureza administrativa e a vigilância quanto à legalidade dos atos está limitada, via de regra, às ações de controle que poderiam ser exercidas pelo Ministro da Fazenda.

43.1 É certo que os instrumentos de controle dos atos administrativos pela própria Administração Pública, cuja função de decidir é comumente delegada a órgãos específicos, é uma questão merecedora de reflexões e aperfeiçoamentos, inclusive à luz de modelos vitoriosos existentes no direito comparado, com o finalidade de alcançar uma independência técnica desejada para os julgadores administrativos.

43.2 Porém, tendo em conta a atual modelagem do sistema brasileiro de controle administrativo de legalidade, escapam-lhe os atos emitidos pelo Presidente da República, os quais são cancelados também pelo Ministro de Estado, em que o Poder Executivo os baixa com o propósito de fiel execução das leis, com fundamento constitucional no inciso IV do art. 84 da Carta Política de 1988.

43.3 Com olhos nessa roupagem do ordenamento nacional, entendo que a função do colegiado - na tarefa de controlar a legalidade da atuação da Administração Tributária e decidir definitivamente sobre variadas matérias - está seguramente associada a coibir os excessos e equívocos da autoridade fiscal na concreta aplicação das normas legais, bem como afastar, igualmente nos casos concretos, os efeitos de atos normativos infralegais exorbitantes que possam ser expedidos pela Administração Tributária, por intermédio dos órgãos subordinados ou vinculados ao Ministério da Fazenda.

44. Em conclusão, ausente a previsão em lei de que os valores pagos pela recorrente a título de gratificação eventual não integram o salário de contribuição (e a remuneração), o pagamento estará sujeito à tributação, razão pela qual deve ser mantido o crédito tributário apurado pela fiscalização.

d) Prêmio filho e Prêmio casamentos (Levantamentos PE e P2)

45. Nesse ponto do apelo recursal, de modo análogo à hipótese anterior, ante a falta de habitualidade dos pagamentos, a recorrente sustenta a impossibilidade de sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária e das contribuições destinadas a terceiros, com amparo no item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991

46. Mais um vez, peço licença para copiar o pertinente trecho da acusação fiscal (fls. 1.727):

(...)

40. Os valores pagos foram encontrados contabilizados em junho de 2008 na conta 05002.050006. Os lançamentos contábeis efetuados pela empresa na conta contábil 05002.050006 - GRATIFICACAO ESPECIAL são separados pelas contas: 050006-1160 dos dados provenientes da Pepsico e 050006-1166 e 050006-BR66 dos dados provenientes da empresa Lucky incorporada em junho de 2008.
41. E em resposta ao TIF 17 (DOC 9) a empresa declara que na conta 050006-1166 foram contabilizados valores pagos a títulos de prêmio filho e prêmio casamentos, ambas informadas na Folha de Pagamento digital (Manad) e oferecidas à tributação. No entanto foram contabilizados na conta 050006-BR66 valores pagos a título de Prêmio Filho e premiação de PLR sem que estes estivessem informados em Folha de Pagamento digital (Manad) ou tenham sido oferecidos à tributação. A empresa também falha em identificar os beneficiários desses valores e apresentar documentos que suportem seu pagamento e o não oferecimento à tributação.
42. Dessa forma, conforme declaração da empresa de que estes valores não foram informados em Folha Pagamento, nem oferecido à tributação e que se referem a Rateio prêmio no valor de R\$ 136.469,92 e Prêmio filho no valor de R\$ 3.886,95, tais valores estão sendo levantados neste auto no estabelecimento com CNPJ final 0021-10 em junho/2008.

(...)

46.1 Segundo a fiscalização, foram oferecidos à tributação parte dos valores pagos a título de prêmio filho e prêmio casamentos. Nada obstante, no exame de outra conta contábil, relativa a parcelas de mesma natureza, pagas no mês de jun/2008, deixaram de ser oferecidas à tributação.

46.2 Esclarece ainda que, a despeito da intimação fiscal, houve omissão da empresa em apresentar os documentos que deram suporte aos pagamentos e a correspondente não inclusão na base de cálculo da remuneração do segurado.

46.3 Diferente da gratificação especial, a autoridade lançadora não fundamenta a exigência fiscal no fato de inexistir a demonstração de que o ganho identificado na escrituração contábil não integra a remuneração por força da lei, muito embora tal situação possivelmente também ocorra.

47. Como se vê, há a falta de informações adicionais sobre a natureza e circunstâncias dos pagamentos, por inércia exclusiva da recorrente. Nada obstante, o sujeito passivo denomina as verbas como "prêmios", o que evidencia uma provável natureza remuneratória.

47.1 Caberia ao sujeito passivo, a prova dos fatos impeditivos ao nascimento da relação jurídica, demonstrando o caráter não remuneratório dos pagamentos ou o enquadramento nas hipóteses de isenção estabelecidas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

47.2 Porém, apenas continua a defender que as parcelas devem integrar o salário do segurado empregado somente quando houver a habitualidade no pagamento.

48. Discordo dessa linha de pensamento. A eventualidade do pagamento não tem como face inversa a habitualidade. Interpretar ganho eventual em oposição a ganho repetido, reiterado, frequente, enfim a prestação habitual, não é de todo modo equivocado, porém se trata de uma exegese incompleta, porquanto o aplicador do direito não pode simplesmente desprezar o significado linguístico do vocábulo "eventual".

48.1 Eventual está associado a um acontecimento incerto, casual, fortuito, imprevisível.³ Ainda que recebida a parcela mediante pagamento único, se ausente a característica de eventualidade, haverá tributação.

49. Assim, como regra geral, os prêmios destinam-se a retribuir o trabalho e não coadunam com o conceito de eventualidade, pois estão atrelados a eventos certos e previsíveis, em que o segurado empregado tem conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição para o seu recebimento estipulada pelo empregador.

49.1 A expectativa criada no curso do contrato de trabalho quanto à certeza do recebimento do benefício em pecúnia, acaso implementada a condição estabelecida pela empresa, afasta a eventualidade que poderia enquadrar os pagamentos na isenção estabelecida no item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

50. Por conseguinte, uma vez ausente a demonstração de que os valores pagos a título de prêmio filho e de prêmio casamentos escapam à tributação, não merece reparo a decisão de piso.

e) "Bônus Prêmio" - Participação nos lucros ou resultados (Levantamento PL)

51. Mantendo a didática de análise, desde já copio as passagens essenciais do relatório fiscal quanto às razões identificadas pela autoridade fiscal para a tributação da parcela denominada "Bônus Prêmio" (fls. 1.728/1.730):

(...)

49. Ao analisar os contratos apresentados pela empresa – DOC 7, com destaque para o contrato do Escritório Central, notamos em especial a cláusula sexta – Participação dos empregados de nível HAY 7 e acima, parágrafo 12 que estabelece: “Os EMPREGADOS classificados nos níveis Banda I e Acima, conforme Política de Remuneração da Empresa, poderão vir a receber como liberalidade da Empresa, um valor a título de incentivo a longo prazo, denominado “Bonus Premium”, cujos critérios serão definidos pela Corporação (EUA), com resgate do mesmo em 3 parcelas iguais a serem pagas no período de 3 anos. Dessa forma, tal benefício não possuiu caráter habitual e nem salarial, não sendo incorporado à remuneração do empregado para qualquer finalidade”.

(...)

53. A empresa descumpriu, portanto a premissa básica de que o PLR “**será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados**” quando estabelece na cláusula sexta do contrato que “Os EMPREGADOS ... poderão vir a receber como liberalidade da Empresa ... um valor a título de incentivo a longo prazo, denominado “Bonus Premium”, cujos critérios serão definidos pela Corporação (EUA)”. Por essa mesma cláusula do contrato ficou prejudicado o dispositivo que estabelece que “**Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto a fixação de direitos substantivos da participação e das regras adjetivas**”.

(...)

55. Mas vale notar que a empresa também não demonstrou, conforme determina a lei, nenhum “**mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado**”, uma vez que pelo contrato nada foi requisitado desses empregados. No acordo não existe mecanismo padrão de aferição ligado a negociações prévias, pois nada foi pactuado previamente. O programa é estabelecido para pagar, por liberalidade da empresa, incentivo a longo prazo. Se não temos definição prévia do que fazer para incrementar a produtividade/lucro/resultados, não há do que se falar em aferir o que não se estabeleceu como meta no momento de assinatura do contrato.

(...)

52. Para um plano que se propõe a regular a participação nos lucros ou resultados, é no mínimo curiosa a literalidade da redação do parágrafo 12 da cláusula sexta do acordo coletivo firmado com o Sindicato dos Empregados em Empresas de Industrialização Alimentícia de São Paulo e Região, conforme fls. 344, porquanto prevê que os segurados empregados classificados nos níveis mais altos poderão vir a receber:

“... como liberalidade da Empresa, um valor a título de incentivo de longo prazo, denominado “Bônus Premium”, cujos critérios serão definidos pela Corporação (EUA) ...” (grifei)

53. Dentro do contexto da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, a presença do sindicato na negociação entre empresa e trabalhadores é elemento que visa assegurar não haver abuso de poder pelo empregador na condução dessa negociação, assim como na elaboração e assinatura do ajuste escrito entre as partes. Em síntese, é uma participação com atenção fiscalizatória sobre o acordo, com foco no interesse do empregado.

54. Sob a ótica da tributação, a administração tributária é competente para descaracterizar um plano de participação de lucros ou resultados ou, como ora se cuida, refutar regras específicas e respectivos pagamentos efetuados aos empregados. Vale dizer que a interferência no âmbito da autonomia privada não está ligada ao mérito do plano, que continua a produzir os efeitos jurídicos que lhe são próprios entre as partes envolvidas.

55. O que faz a fiscalização tributária é verificar se estão presentes os requisitos formais e materiais exigidos pela Lei nº 10.101, de 2000, uma vez que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, quando distribuída seguindo os preceitos dessa Lei, não estará sujeita à incidência de contribuições, nos termos da alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

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;

(...)

56. Portanto, ao contrário do que sustenta a recorrente, longe de desconsiderar a validade da referida cláusula contratual e interferir indevidamente na negociação entre empregados e empregador, o procedimento fiscal apenas examinou o cumprimento dos critérios previstos em lei para validar ou não a desoneração da tributação sobre o denominado "Bônus Prêmio".

56.1 Ademais, a mera assinatura dos empregados no acordo, com aval dos representantes da respectiva entidade sindical, a toda a evidência, é formalidade que por si só não legitima a exclusão dos valores da incidência tributária.

57. Quanto à exigência de o instrumento decorrente da negociação conter regras claras e objetivas, passíveis de aferição, assim dispõe o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000:

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: (grifei)

(...)

58. A despeito do teor da redação do parágrafo 12 da cláusula sexta do acordo coletivo, conforme item 49 do relatório fiscal, a recorrente afirma que ela faz referência expressa a uma "Política de Remuneração da Empresa", na qual estão previstas as regras e critérios para pagamento do "Bônus Prêmio".

58.1 Com a devida vênia, não consigo fazer a mesma leitura, porque a expressão "Política de Remuneração da Empresa" está evidentemente ligada à identificação da classificação dos executivos nos níveis Banda I a Banda IV, utilizado para definição do valor do prêmio e cálculo do "bônus target". Senão vejamos:

"§ 12 Os EMPREGADOS classificados nos níveis Banda I e Acima, conforme Política de Remuneração da Empresa, poderão vir a receber como liberalidade (...)"

59. A seu turno, para comprovar a "Política de Remuneração da Empresa", a recorrente juntou aos autos, ainda na fase de impugnação, um documento explicativo originalmente em inglês, com versão traduzida para o vernáculo, e um "folder" (fls. 1.984/1.989).

59.1 Nesses documentos ganha destaque o fato de que o "Bônus Prêmio", destinado somente aos executivos da empresa, é tratado pela empresa como um adicional ao "Prêmio Anual", que equivale à participação dos colaboradores em geral nos lucros ou resultados.

59.2 Todavia não há a mínima demonstração de que essas regras/explicações trazidas aos autos pela recorrente fazem parte efetivamente do acordo assinado com os empregados, mediante participação e aval do sindicato. Aparentemente, o documento traduzido está inserido no contexto da política global ou regional da "PepsiCo" para seus executivos.

59.3 No que tange à existência de mecanismos de aferição, irregularidade também apontada pela fiscalização, mesmos esses documentos não deixam explícito como se dá a medição do desempenho individual do nível de direção da empresa, para fins do "Bônus Prêmio".

59.4 Menciona-se apenas que terá por base a igualdade de pesos entre o resultado de negócio e de pessoas, no percentual de 34% (trinta e quatro por cento) do valor total do prêmio, o que sugere um aspecto subjetivo, deixando margem indevida à discricionariedade do avaliador, ainda que tal aspecto vincule-se à realidade de empregados ocupantes dos níveis mais altos na empresa.

60. Em visto disso, tendo em conta as provas articuladas por ambas as partes e o conteúdo da cláusula do "Bônus Prêmio", não estou convencido de que o plano de participação nos lucros ou resultados, assinado entre as partes às fls. 339/379, no que se refere especificamente ao pagamento do denominado "Bônus Prêmio", prescreve regras claras e objetivas, com mecanismos para a aferição do acordado, não deixando margem à discricionariedade do empregador.

61. Logo, ao haver contrariedade ao que determina a Lei nº 10.101, de 2000, cabe a manutenção da tributação dos valores pagos a título de "Bônus Prêmio", conforme descrito pela fiscalização.

f) Critério de cálculo da multa para aplicação da retroatividade benigna

62. Especificamente quanto ao AI nº 37.269.996-0, a recorrente alega que está incorreto o critério utilizado pela fiscalização para aplicar, em relação à multa, a retroatividade benigna da alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN (fls. 1.737/1.739).

62.1 Afirma o sujeito passivo que deveria incidir a multa de mora prevista no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, vigente à época dos fatos geradores.

63. Pois bem. São várias as vertentes interpretativas, inclusive no âmbito do contencioso administrativo, a respeito do aplicação do princípio da retroatividade benigna ao regime de multas estatuído na Lei nº 8.212, de 1991.

63.1 Em que pese todos os bons argumentos, tenho entendido como mais adequado, até o momento, o mesmo critério utilizado pela fiscalização, visto que respeita a proibição de dupla penalização pela prática de uma mesma conduta infracional e compara penalidades incidentes sobre condutas idênticas.

64. Como se sabe, devido às alterações promovidas na Lei nº 8.212, de 1991, pela MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, em matéria de penalidade relacionada a infrações anteriores a 12/2008.

65. Sob a égide da legislação vigente à época dos fatos geradores da autuação, a não apresentação ou apresentação com incorreções da GFIP, independentemente da existência ou não de tributo a recolher, resultava em imposição de multa com fundamento nos §§ 4º a 6º, inciso IV, do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991. Essa penalidade dizia respeito, portanto, ao descumprimento de obrigação acessória.

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do

valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º.

(...)

66. Por sua vez, ao se verificar na ação fiscal, além do descumprimento de obrigação acessória, a falta de recolhimento das contribuições previdenciárias, ainda havia o lançamento do crédito tributário, com aplicação da multa então prevista no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, cuja natureza vinculava-se ao descumprimento de obrigação principal.

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(...)

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

(...)

67. A MP nº 449, de 2008, introduziu uma nova sistemática de multas. A penalidade por incorreção ou omissão nas informações na GFIP passou a ser tratada, em substituição aos §§ 4º a 6º do art. 32, no art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I — de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

(...)

68. Já o art. 35-A trouxe para o contexto da legislação previdenciária a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, isto é, quando do descumprimento de obrigação principal (não recolher tributo):

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

69. De sorte que o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao estabelecer um percentual fixo de multa de 75% (setenta e cinco por cento), em seu inciso I, sobre o valor da contribuição não declarada, impõe uma única multa tanto para a conduta do não recolhimento das contribuições previdenciárias, quanto para a falta de GFIP ou sua apresentação deficiente em relação a essas mesmas contribuições. Transcrevo a literalidade do inciso I do art. 44:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (grifei)

(...)

70. É de ver-se que na legislação atual, verificado simultaneamente o descumprimento de obrigação principal e acessória relacionadas às contribuições previdenciárias (não recolher, falta de declaração e/ou declarar com incorreções/omissões), haverá a incidência de apenas uma penalidade, qual seja a multa de ofício do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzida por força do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991,

71. Assim, as multas previstas no §§ 4º a 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, restaram substituídas pela multa do art. 32-A da mesma Lei, na hipótese que tenha sido aplicada isoladamente, sem a imposição de penalidade pelo descumprimento da obrigação de recolher a contribuição previdenciária. Somente nesse contexto fático, o que não ocorre nos autos, será cabível tal comparação para fins da definição da norma jurídica mais benéfica ao sujeito passivo.

72. Ao revés, na hipótese de lançamentos correlatos pela falta de pagamento e declaração inexata na GFIP relacionada à contribuição previdenciária, como ora se cuida, a multa prevista no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, e aquela dos §§ 4º e 6º do art. 32 da mesma Lei, foram substituídas por uma única multa (**ex vi** do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991).

73. Dessa feita, com fez a autoridade fiscal, às fls. 1.737/1.739, para se verificar a situação mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, há que se realizar a seguinte comparação de penalidades entre mesmas contribuições, por competência:

a) legislação anterior: somatório da multa aplicada nos moldes do inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (obrigação principal), e das multas aplicadas na forma dos §§ 4º a 6º do art. 32 da mesma Lei (obrigação acessória); e

b) legislação atual: multa de ofício de 75% prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, e introduzida pela MP nº 449, de 2008, sem qualquer limitação.

74. Nada obstante, devido ao afastamento da tributação sobre o pagamento a cooperativas de trabalho, deverá ser feito o cálculo da multa para efeitos da retroatividade benigna, quando da execução do julgado.

74.1 Vale dizer, 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, utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização.

75. Para os fatos geradores da competência 12/2008, a fiscalização aplicou corretamente a multa de ofício do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, no percentual de 75%.

g) Taxa Selic

76. A utilização da taxa Selic, para fins tributários, é reconhecida válida nos termos refletido no verbete da Súmula Carf nº 4, assim vazada:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

77. O entendimento sumulado é de observância obrigatória pelos conselheiros, a teor do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

(...)

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para:

a) **excluir** a tributação sobre os pagamentos a cooperativas de trabalho (Levantamentos C1 e C2); e

b) **recalcular** quando da execução do julgado, tendo em vista a exclusão acima mencionada, 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, utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização, mediante comparação entre:

i) penalidades impostas sob a égide da legislação anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (autuações por descumprimento de obrigação acessória e de obrigação principal); e

ii) penalidade prevista atualmente pelo art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa de ofício de 75%).

É como voto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Cleberson Alex Friess - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato, Redator Designado

O ilustre Relator restou vencido, por maioria de votos, com relação à incidência das contribuições previdenciárias sobre duas verbas classificadas pela recorrente como **(a) gratificação especial (Levantamentos GE e G1) e (b) prêmio filho e prêmio casamento**.

Como bem delineado pelo Relator todo o arcabouço jurídico que norteia a questão, passo a seguir a explicitar os pontos que levaram a maioria dos julgadores a entender que as verbas em comento não se tratam de verbas de natureza salarial, mas sim indenizatórias, portanto devendo ser extirpadas da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Gratificação especial (Levantamentos GE e G1). Para a fiscalização (fls. 1.726 – item 32), a gratificação especial paga pela recorrente deve ser incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias por força exclusiva do art. 214, § 9º, V, j, do Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), que estabelece que não integram o salário de contribuição “*os ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei*”.

Como se vê, o referido dispositivo possui previsão mais restritiva que o art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº. 8.212/91, para o qual não integram o salário de contribuição as importâncias “*recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário*”. E, seguindo justamente o entendimento da fiscalização, entendeu o Relator que a falta de desvinculação do salário por força de lei, como exigido pelo referido art. 214, § 9º, V, j, do Decreto 3.048/99, implica na inclusão da gratificação especial na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Ao contrário do entendimento acima, supero a exigência de previsão em lei da desvinculação da gratificação ao salário, exatamente pelas razões mencionadas pelo Relator em seu voto, as quais reproduzo novamente:

[...] o art. 26 -A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, assimilado pelo Regimento Interno deste Conselho, impede o afastamento de decreto utilizando-se do argumento de inconstitucionalidade, porém silencia quanto a motivos de legalidade, o que revelaria que dispositivos infralegais que extrapolem o texto de lei podem, ou melhor devem, ser afastados no julgamento do contencioso administrativo.

Superada a questão acima, passo a analisar efetivamente a natureza da gratificação especial paga pelo contribuinte, sua habitualidade ou não, para fins de enquadrá-la como verba de natureza salarial/remuneratória ou indenizatória. Ocorre que, tendo em vista o fundamento utilizado pela fiscalização, esta não logrou adentrar na análise dos referidos pagamentos, se decorrentes de determinada contrapartida, se vinculados a fatores específicos, se direcionados a cargos específicos, ou seja, não se ateve a qualquer verificação minuciosa acerca do referido pagamento. A única constatação que se observa no relatório de fls. 1.726 – item 31, menciona trecho em que requer informações do contribuinte sobre os valores que foram “pagos somente a 50 segurados em uma única parcela durante o ano de 2008 a título de GRATIFICAÇÃO ESPECIAL”.

Ora, cabe à fiscalização o ônus da prova e a caracterização dos pagamentos realizados pelo contribuinte, qualificados como eventuais, como sendo valores que componham o salário de contribuição por não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses de exclusão do art. 28, § 9º da Lei nº. 8.212/91. No presente caso, tendo sido atestado pela própria fiscalização que se tratou de um pagamento em parcela única, demonstra-se a sua eventualidade e, portanto, sua exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias por não se tratar de remuneração, nos termos da definição do art. 22, I, da Lei nº. 8.212/91. Neste sentido, já decidiu este Conselho:

REMUNERAÇÃO CONCEITO

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

HABITUALIDADE

O pagamento em até duas vezes ao ano, para cada segurado, não assume feição de pagamento habitual, razão pela qual não se amolda ao conceito de salário exigido pelo artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/91. (CARF, 2ª Seção, 3ª Câmara, 1ª T.O., Acórdão nº. 2301-003.381 de 13/03/2013)

Assim, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento os valores pagos pela empresa a título de **gratificação especial (Levantamentos GE e G1)** aos seus segurados empregados, por aplicação da norma isentiva do art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº. 8.212/91.

Prêmio filho e Prêmio casamentos (Levantamentos PE e P2). Para os valores pagos pelo contribuinte a título de prêmio filho e prêmio casamentos, o ilustre Relator entendeu pela manutenção do lançamento, contudo, desta vez adentrando na análise da natureza da verba, posto que a não integração à remuneração por força de lei (art. 214, § 9º, V, j, do Decreto 3.048/99) não foi fundamento para o lançamento sobre essas verbas.

Discordo do ilustre Relator ao afirmar que referidos pagamentos “*estão atrelados a eventos certos e previsíveis, em que o segurado empregado tem conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição para o seu recebimento estipulada pelo empregador.*”

A controvérsia é de interpretação, pois há sim eventualidade no pagamento, bem como trata-se de evento “*incerto, casual, fortuito, imprevisível*”, seja o nascimento de um filho, seja um casamento. Por mais que haja a certeza do recebimento após a verificação da condição, entendo que tais eventos possuem sim as características acima descritas pelo Relator e tidas como inexistentes. Nascimento de filho e casamento não podem ser considerados acontecimentos certos e esperados, bem como, é nítida a natureza indenizatória do recebimento destes prêmios, pois não há qualquer retributividade, já que não estão vinculados a contraprestação do trabalho, sendo verdadeiras gratificações, prêmios que visam oferecer aos segurados empregados uma indenização a fim de amenizar os dispêndios com eventos que são invariavelmente custosos, não se tratando de remuneração, nos termos da definição do art. 22, I, da Lei nº. 8.212/91.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Carlos Alexandre Tortato - Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato

Comercialização da produção rural - Sub-rogação (Levantamentos PR e P1). Divirjo do ilustre Relator no ponto específico da incidência da contribuição previdenciária sobre comercialização de produção rural, denominada FUNRURAL. Como bem mencionado no voto acima, o Supremo Tribunal Federal - STF, no julgamento do Recurso Extraordinário – RE nº. 363-852, declarou a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº. 8.540/92, que deu nova redação aos incisos I e II do art. 25 da Lei nº. 8.212/91.

Em que pese a existência do acórdão acima, o Relator não aplicou o entendimento emanado do STF, sob o fundamento de que o acórdão do RE nº. 363.852 não analisou a contribuição sob a égide da Lei nº. 10.256/2001, que deu nova redação ao caput do art. 25 da Lei nº. 8.212/91 e, no seu entender, teria sanado a inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal no mencionado acórdão. É justamente neste ponto que divergimos.

Primeiramente, destaco reconhecer a existência de Recurso Extraordinário no STF acerca da inconstitucionalidade do Funrural após a edição da Lei nº. 10.256/2001 e a nova redação do art. 25 da Lei nº. 8.212/91 (Recurso Extraordinário nº. 611601). Todavia, a pendência de julgamento do referido Extraordinário em nada prejudica a presente análise.

O meu entendimento pelo afastamento da contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização da produção rural se dá pelo teor do Acórdão do STF no próprio RE 363.852. Para melhor didática, reproduzo o seguinte excerto do voto do Exmo. Ministro Relator Marco Aurélio:

Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a 'receita bruta proveniente da comercialização da produção rural' de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arriada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência (folha 600).

A decisão do Pretório Excelso declarou a “*inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até Lei nº 9.528/97*”. Com relação ao artigo 25 (Furrrural), a declaração de inconstitucionalidade se estendeu aos seus incisos I e II. Ocorre que a Lei nº. 10.256/2001, editada já sob a égide da Emenda Constitucional nº. 20/98, que teria “afastado” a inconstitucionalidade apontada pelo STF, alterou somente o *caput* do art. 25 da Lei nº. 8.212/1991, sendo que os incisos I e II do referido artigo continuaram no ordenamento jurídico pela redação dada pelo artigo 1º da Lei nº. 8.540/92 e atualizada até a Lei nº. 9.528/97. Eis a redação do art. 25 da Lei nº. 8.212 sob a égide da Lei nº. 10.256/2001:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Perceba-se que a hipótese de incidência (“*receita bruta da comercialização*”), a base de cálculo (“*receita bruta*”) e a alíquota (“*2%*”) estão previstas no inciso I **com redação dada pela Lei nº. 9.528/97**. Ora, hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota compõe a regra-matriz de incidência tributária (RMIT), ferindo de morte a validade do tributo em comento, posto que estes critérios previstos no antecedente e consequente da RMIT estão dispostos no inciso declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Peço vênica para reproduzir trecho do voto do Desembargador Álvaro Eduardo Junqueira na Arguição de Inconstitucionalidade nº. 2008.70.16.000444-6, de 20/07/2011, proferida pela Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região acerca do tema em debate:

O caput do dispositivo legal em comento também foi alterado pela Lei nº 10.256, de 09 de julho de 2001, apenas para esclarecer que a contribuição sobre a produção rural substitua a contribuição sobre a folha de salários, prevista no art. 22, I e II, da Lei de Custeio, posto que as duas últimas alterações legislativas não esclareciam que se tratava de substituição e não de cumulação, e assim ficou redigido:

"Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente de trabalho." (grifei)

Uma vez afastada, em relação ao empregador rural pessoa física, por inconstitucionalidade, a modificação dada pelas Leis nº 8.540/92 e 9.528/97 ao art. 25 da Lei nº 8.212/91, a redação original desse dispositivo legal passa a contar apenas com a redação eleita pela Lei nº 10.256/2001, que modifica apenas o caput, vez que os incisos I e II foram acrescentados pela Lei nº 8.540/92 e devem ser riscados em razão da declaração de inconstitucionalidade, após Resolução do Senado Federal.

A se manter a redação dada pela Lei nº 10.256/2001 ao art. 25 da Lei nº 8.212/91, diferentemente da redação original, não fica definida a base de cálculo (receita bruta), o fato gerador (comercialização da produção rural) e a alíquota (2%, originalmente estipulada em 3%). Ou seja, não dimensiona ou mensura o tributo a ser recolhido, limitando-se a indicar a sujeição passiva e o caráter substitutivo.

É fácil perceber, assim, que o art. 25 da Lei de Custeio passa a contar apenas com o caput, que termina em dois pontos e necessita de insofismável complementação para estipular, validamente, a contribuição guerreada, que constituem "conditio sine qua non" à eficácia de incidência da exceção, porquanto elementos dimensionantes, alíquota, fato gerador do tributo e base econômica (signo de riqueza), trinômio básico à incidência válida, pena inviabilidade do recolhimento diante da ignorância do quantum a ser pago, ficando com a seguinte redação truncada:

Assim, concluo pelo parcial provimento ao Recurso Voluntário no tocante à exclusão da cobrança da contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização da produção rural adquirida pela recorrente, na qualidade de responsável tributário, ainda que sob a égide da Lei nº. 10.256/2001, posto que sua cobrança carece de fundamento legal válido após o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº. 363.852 que declarou a inconstitucionalidade dos incisos I e II do art. 25 da Lei nº. 8.212/91 com redação dada pela Lei nº. 8.540/92 e atualizada até a Lei nº. 9.528/97

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Carlos Alexandre Tortato

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/01/2016 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 12/01/2016

6 por CLEBERSON ALEX FRIESS, Assinado digitalmente em 13/01/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, As

sinado digitalmente em 13/01/2016 por CARLOS ALEXANDRE TORTATO, Assinado digitalmente em 12/01/2016

por CLEBERSON ALEX FRIESS

Impresso em 15/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA