



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10680.725036/2010-21
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9202-005.514 – 2ª Turma
Sessão de 25 de maio de 2017
Matéria CSP, Participação nos Lucros e Resultados - PLR, Auxílio Alimentação, Responsabilidade Solidária e Auxílio Educação.
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
 CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S.A.
 CEMIG DISTRIBUIÇÃO S.A.
 CEMIG D E COMPANHIA ENERGÉTICA DE MG - CEMIG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. SITUAÇÕES FÁTICAS DISTINTAS.

Não deve ser admitido recurso especial quando a situação fática analisada no caso do paradigma é fundamentalmente distinta da situação analisada no recorrido, pois não se pode, assim, confirmar a divergência de interpretação da Lei tributária.

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA MEDIANTE TICKETS. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 03 (DOU 24/11/2011).

A empresa deve comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT para que não incidam contribuições sociais sobre a alimentação fornecida mediante tickets aos seus empregados. Inaplicável o Ato Declaratório PGFN n.º 03/2011, considerando não se tratar de fornecimento "in natura".

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas integrantes de grupo econômico respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações tributárias para com a Seguridade Social.

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

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. MATÉRIA DE FUNDO SUBLANTADA PELA DECADÊNCIA.

Declarada a decadência até a competência 11/2005, não há que se falar que o Colegiado teria afastado a tributação nas competências 03, 07 e 11/2005 com base em outra motivação, apenas registrada no voto condutor, obviamente sem qualquer menção na parte dispositiva do acórdão recorrido. Nesse contexto, não se conhece de matéria de fundo relativa ao período decaído, mormente quando a discussão acerca da própria decadência sequer teve seguimento à Instância Especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto às matérias (i) auxílio alimentação, (ii) responsabilidade solidária e (iii) Participação nos Lucros e Resultados - PLR. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial, apenas quanto às matérias (i) e (iii). Restou vencido, também, o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), que deu provimento parcial ao recurso quanto às matérias (i) e (ii). Votaram pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva quanto à matéria (ii) e o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci quanto à matéria (iii). Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à periodicidade do pagamento das parcelas não decaídas, vencidos os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora) e Heitor de Souza Lima Júnior, que conheceram integralmente do recurso. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Designada para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento do recurso fazendário a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração - AI lavrado contra a empresa em epígrafe, no valor de R\$ 53.802.627,06, no período de 01/05 a 12/06, inclusive 13º, consolidado em 16/12/2010, referente a contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e adicional para o financiamento da aposentadoria especial, incidente sobre valores pagos a segurados empregados a título de auxílio educação, alimentação sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT e participação nos lucros (em desacordo com a lei), não declarados em GFIP, conforme relatório fiscal de fls. 1560/1579.

Adoto trecho do relatório do acórdão da DRJ BH/MG que faz uma descrição bem analítica dos fatos:

“Consta do Relatório Fiscal que:

Participação nos Lucros e Resultados – PLR – para os empregados:

A empresa fez pagamentos a seus empregados baseados nos Acordos Coletivos de Trabalho – ACT dos anos 2005/2006 e 2006/2007, firmados entre a Cemig e os sindicatos.

O contribuinte não apresentou qualquer “conjunto de indicadores e metas”. Pela análise dos ACTs verifica-se que não existe nenhuma meta ou objetivo proposto como condição para o pagamento da denominada participação, apenas estipulou-se um percentual fixo (3%) do Resultado Operacional da empresa como “Montante a ser Distribuído” e estabeleceu-se um valor mínimo para o mesmo de trinta e dois milhões de reais.

O acordo 2005/2006 ocorreu em 1/11/05, praticamente transcorrido o ano de 2005, fato admitido pelo próprio texto da cláusula septuagésima oitava do documento ao registrar que o ano de 2005 era “praticamente findo”, o mesmo evidentemente não se prestaria a estabelecer eventuais regras visando-se incentivar a produtividade. Além disso, o próprio texto da referida cláusula literalmente confirma a inexistência de “metas a serem atingidas pelos empregados”.

Dessa forma, os pagamentos efetuados nos termos dessa cláusula encontram-se em desacordo com a Lei 10.101/2000, que estabelece, que os mesmos devem ocorrer previamente, ou seja, antes do início do ano de 2005 e não depois de “praticamente findo”, conforme registro do próprio texto do acordo.

Estabeleceu-se que os pagamentos seriam efetuados ainda no ano de 2005, sendo três remunerações em novembro e uma em dezembro de 2005. Previa-se o pagamento da primeira parcela a menos de dez dias após a assinatura do acordo.

As cláusulas do ACT 2006/2007 foram ajustadas em 30/11/06, com praticamente o mesmo texto do acordo anterior. Ficou estabelecido que os pagamentos seriam efetuados em sua totalidade ainda no ano de 2006 (dezembro). Por se referir também a um período já transcorrido, nos mesmo moldes do Acordo de 2005/2006, cabem-lhe as mesmas análises e argumentos.

Ao estabelecer critérios após a ocorrência dos fatos, com os resultados já consumados, as tratativas obviamente não influenciaram a produtividade ou ganhos porventura alcançados.

Outra vedação estabelecida pela Lei 10.101/2000, no § 2º do art. 3º, é que os pagamentos ocorram em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano. Contudo, conforme se pode constatar ao analisar-se a planilha do anexo 01 do relatório, o contribuinte efetuou pagamentos a título de participação nos lucros e resultados em 03, 07, 11 e 12/2005 e 01, 02, 03, 04, 05, 07, 08 e 12/2006. Como se pode ver, tanto em periodicidade inferior a um semestre civil quanto em mais de duas vezes no mesmo ano, contrariando, portanto, a vedação constante no referido parágrafo § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000.

Alimentação:

Neste levantamento incluem-se os valores suportados pela empresa com despesas realizadas com salário “in-natura” – ALIMENTAÇÃO, não consignados nas folhas de pagamento, apresentados em arquivos digitais.

Tais valores foram pagos em desacordo com a legislação vigente, uma vez que a empresa não havia procedido à devida inscrição no PAT para o período fiscalizado.

Desta forma, os valores pagos ou creditados aos segurados empregados, face ao benefício “ALIMENTAÇÃO” – na forma de salário indireto in-natura –, passam a integrar o salário de contribuição na forma da letra “c” do § 9º do art. 28 da Lei nº. 8.212/91 e item III do § 9º do art. 214 do RPS.

Auxílio Educação:

Esta parcela da remuneração foi ajustada em Acordo Coletivo do Trabalho – ACT, onde a empresa concederia ajuda de custo para formação aos empregados. Contudo, estabeleceu-se como condição para a obtenção do benefício apenas os empregados com

salário-base máximo de R\$ 3.150,00 (ACT 2005/2006) e foram oferecidas mil vagas a serem preenchidas por ordem de chegada.

Assim, comprova-se que a empresa limitou a participação global dos funcionários ao benefício. Logo, os pagamentos ou créditos aos funcionários foram efetuados em desconformidade com a exigência constante na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, e são considerados como base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Aliquota adicional sobre remunerações de empregados expostos a riscos no ambiente de trabalho:

Contribuições incidentes sobre a remuneração de segurados empregados cujos ambientes de trabalho os sujeitaram à exposição ao agente nocivo ruído acima do limite de tolerância de 85 dB, permitindo ao segurado o direito à aposentadoria especial após 25 anos de trabalho.

O contribuinte apresentou relação de segurados empregados sujeitos à exposição ao risco físico ruído atendendo ao Termo de Intimação Fiscal nº 07 de 25/10/2010, mas o mesmo omitiu essa informação em Folhas de Pagamento e GFIP, deixando de informar e recolher a alíquota adicional acima referida.

Tal fato pode também ser constatado, mesmo considerando-se suas diversas irregularidades, pela análise dos PPRA apresentados.

De posse da relação de segurados empregados expostos ao risco físico ruído acima dos limites de tolerância apresentada, o contribuinte foi novamente intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 09 de 12/11/2010) a apresentar as fichas de controle de fornecimento de EPI de uma relação amostral de 35 dos empregados expostos ao risco físico ruído acima do limite de tolerância.

Além da norma e das fichas de controle de fornecimento, o contribuinte apresentou relação de EPI diversos adquiridos ao longo de 2003 a 2010, sem qualquer tipo de análise acerca dos mesmos. É imprescindível ressaltar que tal documento não comprova que os EPI foram distribuídos de forma individualizada e de acordo com especificidades e exigências de cada função.

Portanto, pela impossibilidade de se determinar o número de trabalhadores que porventura tivessem recebido EPI em quantidade suficiente e tampouco identificá-los individualmente, não há como considerar a apresentação da referida relação de compras de EPI como comprovação de que os trabalhadores estivessem protegidos de maneira adequada e eficaz, papel a ser exercido por meio de controle individualizado através das fichas de controle de fornecimento de EPI.

Em vista do exposto, pode-se afirmar que o contribuinte, ao não comprovar o fornecimento/reposição de EPI a seus segurados empregados, no período fiscalizado, não os protege dos riscos a que se encontram expostos.

Multa:

Foi aplicada a multa de mora correspondente a 24% prevista na Lei 8.212/91, artigo 35, inciso II, 'a' (vigente à época dos fatos geradores) para todas as competências.

Responsáveis solidários:

Foi verificada a formação de Grupo Econômico com as empresas CEMIG Distribuição S/A (CNPJ 06.981.180/0001-16) e Companhia Energética de Minas Gerais – CEMIG (CNPJ 17.155.730/0001-64). Termos de Sujeição Passiva Solidária às fls. 1.523/1.525 e 1.526/1.528, com ciência em 21/12/10.

O contribuinte e os responsáveis solidários foram cientificados do presente processo em 21/12/10, conforme assinatura à fl. 2 e Termos de Sujeição Passiva Solidária”.

As três empresas apresentaram impugnação única, de fls. 1.596/1.644, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG julgado a impugnação procedente em parte, mantendo o crédito tributário em parte.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo.

Em sessão plenária de 15/04/2014, deu-se provimento parcial ao recurso, prolatando-se o Acórdão nº 2401-003.488, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA MEDIANTE TICKETS. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A empresa deve comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT para que não incidam contribuições sociais sobre a alimentação fornecida mediante tickets aos seus empregados.

DISPONIBILIZAÇÃO DE BOLSAS DE ESTUDO APENAS A EMPREGADOS COM REMUNERAÇÃO ABAIXO DE DETERMINADO LIMITE. NÃO ATENDIMENTO A REGRA QUE ESTABELECE QUE A ISENÇÃO É CONDICIONADA AO FORNECIMENTO DO BENEFÍCIO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O estabelecimento norma empresarial que permita a fruição de plano educacional apenas por empregados com remuneração abaixo de determinado limite na empresa fere a regra de isenção que exigia que o benefício fosse estendido a todo o plano funcional, acarretando na incidência de contribuição sobre a verba.

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

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

FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DE QUE A PLR FOI PAGA EM DESCONFORMIDADE COM A LEI. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Não tendo o fisco, para as competências 03 e 07/2005, apresentado as causas que levaram ao entendimento de que os pagamentos a título de participação nos lucros estariam em desconformidade com a lei de regência, deve-se declarar improcedentes as contribuições lançadas nas referidas competências.

EMPRESA COM TRABALHADORES EXPOSTOS A CONDIÇÕES ESPECIAIS DE TRABALHO. NÃO COMPROVAÇÃO DO REGISTRO DA ENTREGA DA EPI. EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA APOSENTADORIA ESPECIAL.

As empresas que mantêm trabalhadores expostos a condições especiais de trabalho devem se sujeitar ao pagamento da contribuição para financiamento da aposentadoria especial, a menos que comprovem a utilização de Equipamentos de Proteção Individual – EPI que atenuem os efeitos dos agentes nocivos a níveis abaixo do limite de tolerância, apresentando os certificados dos EPI, registros de entrega de reposição, além de documentação relativa ao treinamento dos trabalhadores para utilização destes equipamentos.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas integrantes de grupo econômico respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações tributárias para com a Seguridade Social

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Constatando-se a antecipação de pagamento parcial do tributo aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no §4º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

INTIMAÇÃO DOS PATRONOS. FALTA DE AMPARO LEGAL.

O pedido de intimação dos representantes das partes não tem amparo na legislação processual pátria.

Recurso de Ofício Provido e Voluntário Provido em Parte.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

“Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso de ofício. Vencidos os conselheiros Igor e Carolina Wanderley Landim, que negavam provimento. Quanto ao recurso voluntário: I) Por unanimidade de votos: a) indeferir o pedido de intimação no endereço do advogado; b) manter a responsabilidade solidária; e c) declarar a decadência até a competência 11/2005, inclusive 13º salário de 2005; II) Por maioria de votos, manter a incidência sobre o auxílio-educação, vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que afastavam a incidência; III) com relação às parcelas pagas a título de PLR: a) Por unanimidade de votos, considerar descumprido o requisito de fixação de critérios e regras claras e objetivas; b) Pelo voto de qualidade, considerar descumprido o requisito de pactuação prévia, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por considerar cumprido o requisito; e c) Por maioria de votos, considerar que somente deve haver incidência sobre as parcelas excedentes, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votou pela incidência sobre todas as parcelas do período em que houve o descumprimento do requisito; IV) Por maioria de votos, manter o lançamento referente ao adicional ao RAT, vencida a conselheira Carolina Wanderley Landim, que afastava o lançamento neste ponto”.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 23/05/2014 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 20/06/2014, Recurso Especial. Em seu recurso visa rediscutir as seguintes matérias: a) decadência; b) PLR – competências 03 e 07/2005; e c) PLR – periodicidade.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado parcial seguimento, para rediscutir-se os itens “b” e “c”, conforme Despachos nºs 2400-878/2014, da 4ª Câmara, de 20/11/2014 e 2400-957R/2014, da CSRF, de 28/11/2014.

Em seu Recurso Especial, a Recorrente traz as seguintes alegações em relação às matérias que tiveram seguimento:

- b) PLR – competências 03 e 07/2005:
 - - que em nenhum momento, nem mesmo na decisão hostilizada, ficou reconhecida a ausência do motivo do lançamento, mas apenas a ausência de motivação; e que a ausência ou a deficiência na descrição do fato gerador, vício apontado pelo colegiado, não pode ser causa de cancelamento do lançamento, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu.
 - - que uma eventual ausência ou mesmo imprecisão na descrição completa do fato gerador não pode ser considerada como vício a macular todo o lançamento, devendo ser aplicado o princípio de conservação dos atos, uma vez que o fato gerador ocorreu, em que pese poder-se considerar como não instruído ou mal instruído o respectivo Auto de Infração; além do que, não houve qualquer prejuízo à defesa do sujeito passivo que demonstrou pleno conhecimento dos motivos que levaram à autuação, exercendo o direito à ampla defesa em sua inteireza.

- - que, assim, demonstrando descaber a declaração de nulidade por cerceamento de defesa, quando o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, é esse, caso de vício formal, passível de convalidação.
- - que não há que se confundir falta de motivo com falta de fundamentação/motivação, sendo que a primeira representa a exposição dos motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente existiram, já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato.
- - que tratando-se de vício relacionado à exteriorização do ato administrativo, este que se revela como requisito atinente à forma do ato administrativo fiscal, correto dizer que referido vício poder ser perfeitamente convalidável, inclusive com base no que preceitua o art. 55 da Lei nº 9.784/99, *verbis*:
- *“Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.”*

c) PLR – periodicidade:

- - que o cerne da questão posta em debate atine à possibilidade de a verba denominada pelo contribuinte como “participação nos lucros” integrar ou não o salário de contribuição para fins de cobrança de exações destinadas à Seguridade Social.
- - que a empresa efetuou o pagamento nos lucros ou resultados sem observar a periodicidade exigida no artigo 3º da lei nº 10.101/00, ou seja, em periodicidade incompatível com a natureza dos pagamentos de PLR, que são condicionados ao alcance das metas fixadas no acordo celebrado, metas essas que deverão ser atingidas ao final do período fixado.
- - que a PLR, por sua natureza, exige o estabelecimento de metas (resultados ou lucro) que exigem certo prazo para serem atingidas, e o pagamento deve decorrer do fato de que as metas foram alcançadas, e a não observância da periodicidade fixada em lei, é fator de caracterização da natureza salarial dos pagamentos efetuados, ou seja, trata-se de condição imposta pelo legislador, cuja observância é obrigatória, e uma vez não observada enseja a incidência da contribuição social sobre ditos pagamentos.
- - que os parâmetros estabelecidos em lei, para caracterização da natureza dos pagamentos efetuados são bastante razoáveis, tendo como escopo evitar as fraudes, o que só poderia ser conseguido através da regulamentação através de lei ordinária, a qual em última instância visa apenas garantir o cumprimento dos mandamentos constitucionais.

- - que a classificação de determinada verba como “participação nos lucros” exige de maneira imprescindível o estrito cumprimento dos requisitos legais, e que, no caso em estudo, restou demasiadamente demonstrado que a participação nos lucros foi efetivada em desacordo com os parâmetros legais, razão pela qual não pode ser admitida a sua exclusão do salário de contribuição.
- - que o próprio art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212/91 é expresso ao verberar que a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa não integram o salário de contribuição apenas nos casos em que paga ou creditada de acordo com lei específica, o que não foi o caso dos presentes autos.
- - que o entendimento da incidência apenas sobre a parcela excedente à periodicidade legal não pode prevalecer sob pena de se conferir validade individualizando pagamentos que no seu contexto geral, como acima observado, foram realizados em desconformidade com a Lei específica.
- - que, descumprida a legislação específica (Lei nº 10.101/2001), não se enquadra o caso no disposto no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, devendo aí incidir a contribuição previdenciária sobre todos os valores pagos a título de PLR pelo empregador.

Cientificados do acórdão 2401-003.488, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN em 09/02/2015, Contribuinte e Contribuintes Solidários apresentaram, conjuntamente, contrarrazões e Recurso Especial em 24/02/2015, portanto, tempestivamente. No recurso, visam a rediscussão das seguintes matérias: a) auxílio-alimentação concedido em forma de ticket; b) auxílio-educação; c) PLR e d) responsabilidade solidária das empresas do grupo econômico.

Ao Recurso Especial dos Contribuintes foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2400-068/2015, da 4ª Câmara, de 29/05/2015.

No Recurso Especial, os Recorrentes, preliminarmente, informam que desistiram da discussão relativa ao item “adicional sobre remunerações de empregados expostos a riscos no ambiente de trabalho”, representados pelos levantamentos R1, R2, R3 e R4 da autuação, e aderiram à anistia fiscal prevista na Lei 11.941/2009, cujo prazo foi reaberto pela Lei 12.996/2014, optando-se pelo pagamento à vista dessa parte do débito, com redução de 100% da multa lançada, bem como de 45% dos juros de mora (SELIC).

Ademais, trazem as seguintes alegações em relação à cada tópico da petição recursal:

a) Auxílio-alimentação concedido sob a forma de ticket:

- - que o pagamento de auxílio-alimentação em forma de ticket não lhe tira a natureza de benefício concedido *in natura*, vez que tampouco há pagamento em dinheiro/espécie; que essa circunstância já havia sido reconhecida pela 8ª Turma da DRJ/BHE quando, em julgamento, determinou a exclusão do lançamento correlato, com base no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, o qual precedeu e fundamentou o Ato Declaratório PGFN nº 03/2011; e que não há a contrariedade suscitada

pela Turma Julgadora do CARF, segundo o qual o Ato Declaratório, ao tratar de auxílio-alimentação *in natura*, não abarca os tickets.

- - que independentemente da caracterização do benefício concedido em ticket como parcela *in natura*, é certo que a verba, intrinsecamente, não ostenta natureza remuneratória, sendo inviável cogitar a sua tributação previdenciária.

b) Auxílio-educação:

- - que o fato gerador das contribuições previdenciárias é o pagamento de remuneração ao trabalhador pelo trabalho desenvolvido (art. 28, I da Lei 8.212/91), e, por outro lado, os valores incorridos na disponibilização de auxílio-educação aos trabalhadores têm como finalidade o incentivo à qualificação profissional e ao maior envolvimento do trabalhador na empresa, sendo uma verba paga para o melhor desempenho e qualificação do empregado e não como retribuição pelos serviços prestados; e que um entendimento diverso seria desvirtuar o fundamento da concessão desse auxílio, para uma melhor qualificação profissional do empregado, desmotivando a concessão de benefícios similares concedidos pelas empresas.
- - que ao contrário do entendimento da Fiscalização e do Acórdão recorrido, a alínea “t” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, incluída pela Lei 9.528/97, tão-somente explicita o entendimento acima apresentado, e sendo assim, o que realmente importa para a inclusão de uma parcela no salário-contribuição é a sua natureza jurídica, não sendo taxativos e exclusivos eventuais critérios listados no referido dispositivo.
- - que a jurisprudência do STJ já se manifestou pacífica reputando inexistente a natureza salarial do auxílio-educação e a própria PGFN, regulamentando o art. 2º, I de sua Portaria nº 294/2010, autorizou o órgão a não incorrer judicialmente contra decisões em conformidade com a jurisprudência dos Tribunais Superiores.
- - que a interpretação literal adotada pelo Acórdão recorrido não pode prevalecer, uma vez que a alínea “t” do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 impõe restrição não prevista pela legislação trabalhista, uma vez que o art. 458 da CLT expressamente prevê a ausência de caráter salarial do auxílio-educação, não sendo possível admitir distorção conceitual para fins tributários pela Lei 8.212/91, em virtude da disposição do art. 110 do CTN, lei complementar de normas gerais.
- - que a Lei nº 12.513/2011 suprimiu o critério de extensão do benefício a todos os empregados, anteriormente previsto no art. 28, §9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/91; e que, com base no art. 106, II, “b” do CTN, a nova regra deve ser aplicada retroativamente ao casos dos autos, visto que se trata de “*ato não definitivamente julgado*”, bem como deixou de tratar o fato em exame “*como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão*”.

c) Pagamentos a título de participação nos lucros e resultados (PLR):**c.1) assinatura do Acordo Coletivo em data anterior ao período cujos lucros se referem:**

- que nos termos da legislação de regência, apenas o inciso II do art. 2º, §1º (que exemplifica um dos critérios para distribuição de PLR que pode ser adotado pelas empresas) menciona a necessidade de pactuação prévia; assim, se os critérios adotados forem outros que não os “*programas de metas, resultados e prazos*”, não há, na Lei, a obrigação de que eles sejam prévios.

- que a Lei 10.101/2000 estipula que os critérios a serem fixados sejam escolhidos pelas partes e objeto de acordo antes de serem distribuídos, o que aconteceu no presente caso, já que todos os pagamentos a título de PLR foram efetuados em momento posterior à formalização dos acordos coletivos

- que diante da inexistência de prazo legalmente fixado para a formalização dos acordos, não é lícito, sob pena de afronta ao princípio da legalidade administrativa (caput do art. 37 da CF e art. 2º e seu parágrafo único da Lei nº 9.784/1999), que seja invocada a suposta intempestividade deles

c.2) regras claras e objetivas nos programas de distribuição de lucros

- que um dos fundamentos utilizados pela Fiscalização e mantido pela Turma Julgadora do CARF (sob o rótulo de “*regras claras e objetivas*”) para embasar a autuação foi a suposta ausência de fixação de metas a serem cumpridas pelos funcionários, porém, conforme se observa da análise do §1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, além dos “*programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente*”, a empresa pode optar por escolher o critério dos “*índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*”, o que é o caso da Cemig GT.

- que o simples fato de a empresa ter lucro no respectivo exercício é uma meta a ser atingida por todos os beneficiários da PLR, e que a adoção de tal metodologia implica na lógica de que, quanto mais o funcionário contribui para o incremento dos lucros da Companhia, maior será o seu retorno financeiro individual; e que, no presente caso, não há dúvida de que os valores pagos têm natureza de distribuição aos empregados de participação nos resultados da empresa, mesmo porque são os números (lucro) da empresa a base que servirá para o cálculo do valor devido.

- que o objetivo de incentivar os funcionários é claramente atingido, uma vez que a empresa criou uma perene rotina de anos de pagamento de participação nos resultados e os empregados sabem, desde o início do ano, que é uma política da empresa retribuir o esforço e a produtividade de todos, o que certamente envolveu e envolve as pessoas, criando uma identidade com o bom desempenho da empresa.

- que o rol de critérios e condições para pagamento da PLR, estabelecido no §1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, possui caráter meramente exemplificativo, estando demonstrado, inequivocamente, pela expressão utilizada pelo legislador no dispositivo. Vejamos:

- que a expressão “*podendo ser considerados, entre outros*” do dispositivo legal acima, permite concluir que seus incisos I e II concedem aos contribuintes meros caminhos que podem ou não ser leitos pelas partes negociantes, sem qualquer repercussão na natureza na verba a ser paga.

c.3) periodicidade dos pagamentos da PLR:

- que não houve o descumprimento da regra de periodicidade (art. 3º, §2º da Lei 10.101/2000) no pagamento da PLR Extraordinária derivada do ACT 2005/2006, e que, na verdade, os pagamentos realizados nos meses 11 (adiantamento) e 12 (complemento) de 2005, referem-se a uma única distribuição de lucros – duas parcelas de um único pagamento, baseado em um único fato gerador: a previsão de distribuição de lucros de PL Extraordinária, conforme previsto no acordo coletivo correspondente.

d) Responsabilidade solidária das empresas do grupo econômico:

- que para a configuração da responsabilidade solidária não basta a simples verificação de que as empresas pertencem ao mesmo grupo econômico; que é imprescindível a demonstração da prática conjunta do mesmo fato gerador ou do interesse de todas as empresas na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, o que não ocorreu no presente caso.

Já, em suas contrarrazões, os Contribuintes alegam que todos os pagamentos feitos pela CEMIG GT à título de PLR sempre foram divididos em semestres, com um pagamento ordinário em março e, caso haja uma distribuição extraordinária, expressamente prevista em acordo coletivo, outro pagamento efetivado em novembro ou dezembro do mesmo ano. Por exemplo, o pagamento em 03/2005 (PLR ordinária) decorre do ACT 2004/2005, assim como o pagamento em 11 ou 12/2004 (PLR extraordinária), assim como o pagamento em 03/2006 (PLR ordinária) decorre do ACT 2005/2006, como também o pagamento em 11 ou 12/2005.

- Ressaltam que durante o procedimento de fiscalização que precedeu a lavratura do Auto de Infração, a autoridade fazendária, para aferição da validade do pagamento de PLR, solicitou à Cemig somente os ACT's 2005/2006 e 2006/2007 e, no entanto, o lançamento abarcou também pagamentos relativos ao ACT 2004/2005, realizados em março e julho de 2005, e que, conseqüentemente, a exigência fiscal quanto a essas duas competências apresenta-se nula, ante a ausência de motivação/fundamentação.
- Lembram que a Fiscalização sequer utilizou como referência para a autuação o ACT 2004/2005 e, não tendo analisado o teor de suas cláusulas, seria inviável promover qualquer lançamento relativo a pagamentos delas decorrentes; e que essa circunstância não passou despercebida pelo órgão julgador de 1º grau, uma vez que a DRJ/BHE determinou ao agente fiscal que demonstrasse, devidamente, os motivos de fato que ensejaram o lançamento relativo a tais pagamentos.
- Argumentam que diante da alegação da Fazenda Nacional de que “a falha do lançamento deveria ser toda superada, ou, quando menos, considerada um vício de natureza formal, não sendo causa de seu cancelamento”, não há como se cogitar de uma possível “superação” do vício de fundamentação da autuação, pois uma vez formalizado o lançamento, esse ato torna-se definitivo, somente podendo sofrer

alterações nas hipóteses taxativas elencadas no art. 149 do CTN (por exemplo, havendo fraude, dolo ou simulação; ou no caso de quando se deve ser apreciado fato não conhecido anteriormente), inexistindo previsão legal para “aperfeiçoamento” de sua fundamentação de modo indiscriminado. E acrescentam: *“Fosse assim, o contribuinte nunca teria uma precisa delimitação dos pontos em que deveria exercer seu direito de ampla defesa, já que a todo momento o lançamento poderia ser complementado e ajustado”*.

- Dizem que é absolutamente equivocada a argumentação traçada pela Fazenda Nacional para tentar qualificar o vício de fundamentação da exigência fiscal como vício formal, uma vez que tais erros se referem a formalidades extrínsecas ao lançamento, sem o qual ele não poderia produzir efeitos (qualificação do autuado, indicação dos dispositivos legais, assinatura da autoridade etc), diversamente do vício material, que se verifica quando a autoridade fazendária, embora preenchendo os requisitos extrínsecos mencionados, descreve e narra de forma deficiente e insuficiente os fatos e motivos que embasam o lançamento – exatamente o que se deu no presente caso.
- Concluem que a Fiscalização observou todas as formalidades extrínsecas na lavratura do Auto de Infração, mas que, no entanto, para o levantamento da rubrica “PLR”, as exigências situadas nas competências 03 e 07 de 2005 estavam amparadas em fundamentação deficiente (ou mesmo inexistente), qual seja, a simples assertiva de que se tratavam de valores listados na folha de pagamento da Cemig, não sendo justificadas as circunstâncias que em tese caracterizavam o pagamento em desconformidade com a lei.
- No caso da periodicidade para pagamento da PLR, os Recorrentes entendem que não houve qualquer descumprimento da regra, uma vez que se tratava de um pagamento único, derivado de um mesmo fato, porém, dividido em duas parcelas (assunto tratado no Recurso Especial). Alegam que o inconformismo da Fazenda Nacional – afirmando que houve descumprimento da regra e que o correto seria afetar os demais pagamentos a título de PLR – não merece guarida e que na eventualidade de se considerar que houve o descumprimento da regra da periodicidade, apenas os pagamentos tidos como excedentes poderiam ser desqualificados. Argumentam que não há qualquer motivo para se tentar atingir outros pagamentos quando a exclusão do excesso da rubrica torna a situação como um todo regular.

Cientificada em 25/08/2015 do Recurso Especial dos Contribuintes, a Fazenda Nacional apresentou, tempestivamente, em 09/09/2015, suas contrarrazões, onde, preliminarmente, alega que não há divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e o paradigma apresentado no tocante à incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de auxílio-educação, uma vez que o fundamento do auto de infração para a tributação, e mantido pelo acórdão proferido pelo CARF, cinge-se ao descumprimento da regra constante da alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91 no que concerne à exigência de que o benefício seja extensível a todos os empregados (no caso dos autos apenas aqueles que tinham salário inferior a R\$ 3.150,00 podiam usufruir do benefício), e por sua vez, o apontado acórdão paradigma não trata do descumprimento de tal requisito específico da cobertura do

auxílio-educação, mas da inclusão de ensino superior e aquisição de material escolar. Tratam-se de situações fáticas distintas e, portanto, as decisões proferidas nos respectivos autos não têm o condão de formar paradigma apto à interposição de recurso, nos termos do Regimento Interno do CARF.

Seguidamente, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações em relação a alguns dos itens do Recurso Especial dos Contribuintes:

- **- Do auxílio-alimentação pago em ticket sem inscrição no PAT:**
- - que o auxílio alimentação pago por intermédio de ticket alimentação/refeição integra o salário de contribuição, já que pago sem que a empresa estivesse inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).
- - que conforme disposto na alínea “c”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição a parcela “*in natura*” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321.
- - que para fins de beneficiar-se da não incidência da contribuição previdenciária, deve o contribuinte satisfazer determinados requisitos exigidos na legislação de regência, dentre eles a comprovação da participação em programa de alimentação aprovado pelo Ministério do Trabalho, mediante a sua inscrição no PAT, o que não foi cumprido pelo contribuinte.
- - que a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e dessa forma, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111:
- *Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção;*
- - que, ao se admitir a não incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba, paga aos segurados empregados em afronta aos dispositivos legais que regulam a matéria, teria que ser dada interpretação extensiva ao art. 28, § 9º, e seus incisos, da Lei nº 8.212/91, o que vai de encontro com a legislação tributária.
- - que não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre a verba fornecida a título de auxílio alimentação, quando pago em pecúnia ou por intermédio de ticket alimentação, deve persistir o lançamento.
- **- Do auxílio-educação fornecido a apenas uma parcela dos empregados:**

- - que embora entenda que o presente Recurso Especial não preenche os requisitos de admissibilidade quanto ao tema em análise, com respaldo no princípio da eventualidade, cumpre tecer algumas considerações.
- - que esse mesmo dispositivo legal elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de bolsa de estudo não sejam considerados salário-de-contribuição, ou seja, devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes.
- - que conforme o preceito legal, para que os valores do auxílio-educação não constituíssem salário-de-contribuição, necessário que o fornecimento de bolsa de estudo fosse estendido a todos os empregados, o que não se constatou no lançamento em questão.
- - que não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, deve persistir o lançamento.

- Da existência de pacto prévio para o adequado pagamento de PLR:

- que o pagamento a título de PLR se deu em desconformidade com a legislação de regência, razão pela qual não merece o presente lançamento qualquer alteração.

- que os artigos 2º e 3º da Lei nº 10.101/00 prescrevem o seguinte:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. § 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores. (...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem

constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade. (...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

- - que atento às regras acima transcritas, cumpre voltar a atenção para os dados constantes dos autos, a fim de se perquirir se a contribuinte em apreço atendeu a todas as exigências legais, podendo exercer o direito de excluir do salário-de-contribuição a verba que denomina como “participação nos lucros”.
- - que no caso em análise, cabe registrar que não houve celebração de acordo prévio ao exercício, atitude que impede os funcionários de terem conhecimento prévio a respeito de quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação, restando desatendido, portanto, também o requisito da pactuação prévia de regras claras e objetivas.
- - que segundo uma interpretação teleológica da legislação, pode-se inferir que a finalidade da regra para fazer valer a norma jurídica imunizadora é que o trabalhador seja conhecedor dos critérios e condições a serem cumpridos e observados para receber a participação merecida e pré-acordada, estipulado em acordo ou convenção coletiva, sob pena de o pagamento ocorrer de forma incondicionada, o que o faz fugir do manto de incidência da norma jurídica imunizadora prevista no art. 7, inc. XI da CF/88 e regulamentada pela Lei 10.101/2000.
- - que o pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da Lei 10.101/00 enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei 8.212/91.
- - **Da ausência de regras claras e objetivas para o adequado pagamento de PLR:**
- - que a partir da leitura dos autos pode-se observar que o referido plano não continha regras claras e objetivas quanto à definição dos critérios a serem preenchidos para obter o direito à percepção da PLR, havendo menção apenas a valores fixos pagos em razão da relação de emprego no caso de lucro da empresa, inexistindo, portanto, qualquer meta individual ou coletiva vinculada ao pagamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO

Apenas para melhor delimitar a lide o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo envolve as seguintes matérias: auxílio-alimentação concedido em forma de ticket; auxílio-educação; PLR e responsabilidade solidária.

Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo é tempestivo e atende, em princípio, aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 2268. Contudo, existe solicitação, em sede de contrarrazões pelo não conhecimento do recurso, razão pela qual passo a reexaminar a questão.

Do Conhecimento

Quanto a alegação da PGFN de não conhecimento da matéria auxílio educação, face tratar-se de fatos distintos, entendo que razão lhe assiste.

Conforme descrito, o fundamento do auto de infração para a tributação, e mantido pelo acórdão proferido pelo CARF, cinge-se ao descumprimento da regra constante da alínea "t", do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91 **no que concerne à exigência de que o benefício seja extensível a todos os empregados** (no caso dos autos apenas aqueles que tinham salário inferior a R\$ 3.150,00 podiam usufruir do benefício).

Vejamos a descrição do lançamento fiscal:

*"Trata-se de exigência previdenciária sobre os pagamentos feitos a empregados da CEMIG GT a título de Ajuda de Custo Para Formação (Auxílio-Educação). Em sua origem, o lançamento teve como motivo o fato de o benefício ser restrito aos primeiros 1.000,00 (mil) empregados **que se inscrevessem e admitido apenas para aqueles com salário-base máximo de R\$ 3.150,00 (três mil e cento e cinquenta reais). Assim constou no Relatório Fiscal:***

"Baseado na simples análise desses fatos, ao excluir todos os empregados com remuneração acima de R\$ 3.150,00, é correto afirmar que este benefício não se encontra acessível a todos os empregados e dirigentes da empresa encontrando-se portanto em desconformidade com a exigência constante na alínea "t" § 9º do art. 28 da Lei 8.212 de 24/07/1991, com redação dada pela Lei 9.711/98. Dessa forma, os valores pagos ou creditados pela empresa a título de "Ajuda de Custo Para Formação - Auxílio Educação", por não se encontrarem em conformidade com os requisitos estabelecidos na alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212 de 24/07/1991 para que não sejam enquadrados no conceito de salário-de-contribuição, serão considerados como base de cálculo de contribuições previdenciárias."

O Acórdão recorrido manteve a exigência também sob o fundamento de não ter sido atendido o requisito legal de "que o

acesso ao plano educacional estivesse disponível a todos os empregados e dirigentes da empresa":

*Para autoridade fiscal e também para o colegiado de primeira instância a empresa descumpriu a exigência constante na letra "c" acima, posto que, ao condicionar a concessão da verba ao nível salarial do empregado, **excluiu de parcela do seu quadro funcional o direito ao benefício.**"*

Entendeu a Turma Julgadora que, em razão do preceito do art. 28, §9º, "t" da Lei 8.212/91, quando o auxílio não é estendido a todos os funcionários da empresa, os pagamentos correlatos devem ser incluídos na base contributiva:

Por sua vez, o apontado acórdão paradigma não trata do descumprimento de tal requisito específico da cobertura do auxílio-educação, mas da inclusão de ensino superior e aquisição de material escolar, senão vejamos:

*O fundamento fático do lançamentos encontra-se no entendimento fiscal de que **a empresa teria custeado a educação, superior, aos seus funcionários que deveria ser considerada remuneração por não estar abrangida no disposto no art. 28, §9º, t, da Lei n. 8.212/1991. Também, por ter sido identificado pagamento de remuneração a membros do Conselho Fiscal da empresa, sobre a qual não teria sido apurado e recolhido contribuições previdenciária pela recorrente em razão de discussão sobre a incidência das mesmas (ação n. 3001593.2005.4.01.3400, em trâmite no TRF da 1ª Região).***

[...]

Esta turma especial, bem como o CARF/MF, com base de reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, entende que a natureza desse tipo de auxílio pago pelas empresas aos seus empregados, que possibilite que os mesmos possam cursar o ensino superior ou técnico é claro em entender que o disposto da norma extraída do art. 28, §9º, t, aplica-se excluindo-se a incidência da norma de exação.

*Vai-se além, o acima entendimento é de que não se trata sequer de verba remuneratória (pagamento pelo trabalho), mas verba indenizatória, ou investimento propriamente dito, pois é um pagamento para melhoria da execução dos trabalhos prestados (pagamento para o trabalho). **E qualquer curso superior, mesmo que aparentemente não vinculado à atividade fim da empresa, representa em claro aumento de produtividade do trabalhador e de suas funções cognitivas.** Ora, tais verbas estão fora do conceito de remuneração dos arts. 22, I e 28, I, da Lei n. 8.212/1991, logo, entendo que não se trata de aplicação da norma isentiva, mas sim de um caso de não incidência.*

Dessa forma, concordo tratar-se de situações fáticas distintas e, portanto, não é possível afirmar que se submetêssemos à apreciação do presente lançamento ao colegiado paradigmático, ele adotaria a mesma interpretação dado ao acórdão paradigma.

Face o exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da contribuinte quanto à matéria Auxílio Educação.

Auxílio Alimentação em Tickets

Quanto ao fornecimento de alimentação em tickets, ao examinar a questão a Câmara *a quo* encaminhou por dar provimento ao Recurso de Ofício, por entender que não existe fundamentação que ampare a referida verba do conceito de salário de contribuição:

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA MEDIANTE TICKETS. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A empresa deve comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador PAT para que não incidam contribuições sociais sobre a alimentação fornecida mediante tickets aos seus empregados.

Por outro lado, o sujeito passivo assim argumenta para ver provido seu recurso:

- que o pagamento de auxílio-alimentação em forma de ticket não lhe tira a natureza de benefício concedido in natura, vez que tampouco há pagamento em dinheiro/espécie; que essa circunstância já havia sido reconhecida pela 8ª Turma da DRJ/BHE quando, em julgamento, determinou a exclusão do lançamento correlato, com base no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, o qual precedeu e fundamentou o Ato Declaratório PGFN nº 03/2011; e que não há a contrariedade suscitada pela Turma Julgadora do CARF, segundo o qual o Ato Declaratório, ao tratar de auxílio-alimentação in natura, não abarca os tickets.

- que independentemente da caracterização do benefício concedido em ticket como parcela in natura, é certo que a verba, intrinsecamente, não ostenta natureza remuneratória, sendo inviável cogitar a sua tributação previdenciária.

Quanto a este ponto, entendo que o acórdão recorrido não merece qualquer reparo, posto ter acompanhado o relator ao participar do colegiado que apreciou a questão, bem como em todos os julgamentos acerca da questão ter me manifestado no mesmo sentido. Assim, transcrevo o voto do ilustre dr. Kleber Araújo, adotando como razões de decidir, tendo em vista que o mesmo fez uma abordagem completa acerca do tema, senão vejamos:

O recurso de ofício se refere à exclusão dos valores levantados a título de “Auxílio Alimentação”, passo agora a sua análise.

Os termos lançados no relatório fiscal não deixam dúvida que a verba “Auxílio Alimentação” era repassada mediante o fornecimento de tickets aos empregados, esse fato é incontroverso, posto que não questionado pelo sujeito passivo. Eis as palavras da Autoridade Lançadora:

“Trata-se de pagamentos efetuados a segurados empregados nos exercícios de 2005 e 2006 a título de Ticket Alimentação (planilha do anexo 03). Esses pagamentos se encontram registrados nas folhas de pagamento apresentadas em meio digital, sendo registrados contabilmente na conta de despesas número 401070, Vale Refeição/Alimentação. Esses pagamentos não foram considerados pelo contribuinte como base de cálculo de contribuições previdenciárias.

*A Auditoria entendeu que seriam devidas contribuições sobre essa parcela, posto que a empresa **não comprovou o registro no PAT para o período do lançamento.***

Verifiquemos, inicialmente, se é aplicável à verba sob comento o Ato Declaratório PGFN nº 03 (DOU 24/11/2011), que autoriza a dispensa de apresentação de contestação e interposição de recurso e desistência dos já interpostos:

“nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio alimentação não há incidência de contribuição previdenciária” Alimentação O recurso de ofício se refere à exclusão dos valores levantados a título de “Auxílio Alimentação”, passo agora a sua análise.

Os termos lançados no relatório fiscal não deixam dúvida que a verba “Auxílio Alimentação” era repassada mediante o fornecimento de tickets aos empregados, esse fato é incontroverso, posto que não questionado pelo sujeito passivo. Eis as palavras da Autoridade Lançadora:

“Trata-se de pagamentos efetuados a segurados empregados nos exercícios de 2005 e 2006 a título de Ticket Alimentação (planilha do anexo 03). Esses pagamentos se encontram registrados nas folhas de pagamento apresentadas em meio digital, sendo registrados contabilmente na conta de despesas número 401070, Vale Refeição/Alimentação. Esses pagamentos não foram considerados pelo contribuinte como base de cálculo de contribuições previdenciárias.

A Auditoria entendeu que seriam devidas contribuições sobre essa parcela, posto que a empresa não comprovou o registro no PAT para o período do lançamento.

Verifiquemos, inicialmente, se é aplicável à verba sob comento o Ato Declaratório PGFN nº 03 (DOU 24/11/2011), que autoriza a dispensa de apresentação de contestação e interposição de recurso e desistência dos já interpostos:

“nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”

JURISPRUDÊNCIA:

Resp nº 1.119.787SP (DJe 13/05/2010), Resp nº 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp nº 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp nº 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp nº 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp nº 977.238/RS (DJ 29/11/2007).

O texto do Ato Declaratório, não há dúvida, refere-se apenas aos casos de fornecimento in natura. Por isso, devemos investigar se o pagamento efetuado na sistemática acima relatada poderia ser considerado prestação in natura.

Verifiquemos a jurisprudência em que se baseou a PGFN para exarar o Ato Declaratório em questão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR PAT. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO PAGO EM ESPÉCIE AOS EMPREGADOS. OBRIGATORIEDADE DE RECOLHIMENTO DO FGTS. LEI Nº 6.321/76. LIMITAÇÃO. PORTARIA Nº 326/77. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS MORATÓRIOS PELA TR/TRD. APLICABILIDADE.(...)3. O STJ, em inúmeros julgados, assentou o entendimento de que o pagamento in natura do auxílio-alimentação não tem natureza salarial e, como tal, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Pela mesma razão, não integra a base de cálculo das contribuições para o FGTS, igualmente assentado no conceito de "remuneração" (Lei 8.036/90, art. 15). O auxílio-alimentação pago em espécie e com habitualidade integra o salário e como tal sofre a incidência da contribuição previdenciária. Precedentes do STJ (REsp 674.999/CE, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 30.05.2005; REsp 611.406/CE, Rel. Min. Franciulli Netto, 2ª Turma, DJ de 02.05.2005; EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004; REsp 643.820/CE, Rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, DJ de 18.10.2004; REsp 510.070/DF, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ de 31.05.2004). Por tal razão, o auxílio-alimentação pago em espécie com habitualidade também sofrerá a incidência do FGTS.4. "O pagamento in natura do auxílio-alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT" (EResp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJ de 08.11.2004).(…)Ex positis, NEGÓ SEGUIMENTO ao Recurso Especial. Publique-se.

Intimações necessárias. Brasília (DF), 07 de maio de 2010. (REsp nº 1.119.787SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 13/05/2010).

**** EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REFEIÇÃO REALIZADA NAS DEPENDÊNCIAS DA EMPRESA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. PRECEDENTES. 1. Recurso especial interposto pelo INSS contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região segundo o qual: a) o simples inadimplemento da obrigação tributária não constitui infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade solidária dos sócios; b) o auxílio-alimentação fornecido pela empresa não sofre a incidência de contribuição previdenciária, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.*

Em seu apelo, o INSS aponta negativa de vigência dos artigos 135 e 202, do CTN, 2º, § 5º, I e IV, 3º da Lei 6.830/80, 28, § 9º, da Lei n. 8.212/91 e divergência jurisprudencial. Sustenta,

em síntese, que: a) a) o ônus da prova acerca da não ocorrência da responsabilidade tributária será do sócio oexecutado, tendo em vista a presunção de legitimidade e certeza da certidão da dívida ativa; b) é pacífico o entendimento no STJ de que o auxílio alimentação, caso seja pago em espécie e sem inscrição da empresa no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT, é salário e sofre a incidência de contribuição previdenciária.2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento no sentido de que o pagamento in natura do auxílio alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não constituir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.

Com tal atitude, a empresa planeja, apenas, proporcionar o aumento da produtividade e eficiência funcionais. Precedentes. EREsp 603.509/CE, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/11/2004, REsp 719.714/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 24/04/2006. (grifou-se)(...)

5. Recurso especial parcialmente provido.(STJ, REsp 977.238/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 29/11/2007).

**** DECISÃO(...)É pacífica neste Superior Tribunal de Justiça a orientação no sentido de que o pagamento in natura do auxílio alimentação, isto é, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT.(STJ, REsp 333.001/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 17/11/2008)*

**** TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO.*

1. O pagamento in natura do auxílio alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador PAT ou decorra o pagamento de acordo ou convenção coletiva de trabalho.2. Ao revés, quando o auxílio alimentação é pago em dinheiro ou seu valor creditado em conta corrente, em caráter habitual e remuneratório, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.3. Precedentes da Seção.4. Embargos de divergência providos. (grifou-se)(EREsp 476.194/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ 01.08.2005).

Percebe-se que os quatro julgados acima manifestam claramente o entendimento de que somente se considera o fornecimento in natura quando a alimentação é fornecida diretamente pelo próprio empregador, o que nos leva a concluir que o fornecimento de cartões ou tickets para aquisição de produtos em estabelecimentos comerciais não representa fornecimento in natura.

Conclui-se, portanto, que o Ato Declaratório mencionado não se aplica ao caso em tela. Observe-se que a motivação da DRJ para excluir da apuração a verba paga a título de alimentação foi exatamente a aplicação do Ato Declaratório da PGFN acima referido.

Entendo, assim, que não tendo a empresa comprovado a sua adesão ao PAT, é cabível a incidência de contribuições sobre essa parcela, posto que disponibilizada em desacordo com a Lei n. 8.212/1991, conforme se verifica do dispositivo:

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

(...)

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº6.321, de 14 de abril de 1976; (...)

Observe-se do dispositivo transcrito que a previsão de isenção de contribuição sobre a alimentação fornecida aos empregados condiciona a desoneração a dois requisitos: que a alimentação seja fornecida "in natura" e que a sua disponibilização esteja em conformidade com as normas do PAT.

Assim, não tendo a recorrente fornecido a alimentação in natura, além de não comprovar a adesão ao PAT no período do AI, devem incidir contribuições sobre o "Auxílio Alimentação".

Assim, deve ser provido o recurso de ofício apresentado pela DRJ de Belo Horizonte, restabelecendo-se as contribuições excluídas na decisão de primeira instância.

Quanto a este ponto entendo que não existe qualquer reparo a ser feito no acórdão recorrido, razão pela qual NEGO PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

Responsabilidade Solidária

Quanto à configuração da responsabilidade solidária, alega o recorrente solidária que não basta a simples verificação de que as empresas pertencem ao mesmo grupo econômico; que é imprescindível a demonstração da prática conjunta do mesmo fato gerador ou do interesse de todas as empresas na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, o que não ocorreu no presente caso.

Quanto ao questionamento dos recorrentes para que se desconsidere a responsabilidade solidária, posto que não existe fundamento jurídico para tanto, não lhe confiro razão.

Assim, conforme se depreende da legislação tributária, existe expressa previsão legal no âmbito previdenciário para que em existindo grupo econômico, dever-se-á atribuir a todas as empresas do grupo a responsabilidade pelas obrigações principais e acessórias.

Importante destacar que em momento algum o recorrente questiona a existência do referido grupo, mas tão somente que isso não seria suficiente para a imputação da solidariedade.

O artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, não deixa dúvida quanto a matéria trazidas nos presentes autos, ensejando a possibilidade de indicação de várias empresas pelo montante do débito:

“ Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

[...]

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei;”

No mesmo sentido, reporta-se a legislação trabalhista em seu § 2º, do art. 2º da CLT, ao tratar da matéria:

“Art. 2º Considera-se empregador a empresa individual ou coletiva, que, assumindo os riscos de atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços.

§ 1º [...]

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.”

A Lei nº 6.404/76, igualmente, oferece proteção ao entendimento da autoridade fiscal, ao conceituar Grupo Econômico em seus artigos 265 e 267, nos seguintes termos:

“ Art. 265 - A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º - A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º - A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

Art. 267 - O grupo de sociedades terá designação de que constarão as palavras "grupo de sociedades" ou "grupo".

Parágrafo Único - Somente os grupos organizados de acordo com este Capítulo poderão usar designação com as palavras "grupo" ou "grupo de sociedade".”

Nesse sentido, os artigos 121, 124 e 128 do Código Tributário Nacional, assim prescrevem:

“Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo Único - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art.124 - São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo Único - A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art.128 - Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Assim, após identificar os dispositivos legais que disciplinam a matéria, pertinente, apreciar os argumento trazidos pelo auditor fiscal, que justificaram a indicação do grupo consubstanciado no art. 124, II do CTN, bem como as alegações do recorrente.

Ora, havendo expressa previsão legal, não nos cabe discutir a alegação do recorrente de que: “inviável a aplicação da solidariedade de direito prevista no art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91. Isso porque, como visto, a responsabilidade tributária é matéria reservada, pela Constituição Federal de 1988, A lei complementar. Sendo assim, ao fazer uma interpretação sistemática do art. 124, inciso II, do CTN, conclui-se, inevitavelmente, que a "lei" a que se refere o mencionado dispositivo deverá ser, necessariamente, a lei complementar.” Este Conselho não é competente para declarar ou afastar a aplicação de lei, por entender o recorrente que a mesma possui vício em sua constituição.

Dessa forma, quanto à inconstitucionalidade/ilegalidade no dispositivo que imputa responsabilidade solidária ao grupo econômico, não há razão para a recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual plenamente aplicável a solidariedade.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, entendo pertinente transcrever trecho do Parecer/CJ n ° 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

Cumprе ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou

servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.

A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.

No mesmo sentido posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº. 2 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

SÚMULA N. 2

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

Havendo expressa previsão que ampare a solidariedade descrita no presente lançamento, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso especial do Sujeito Passivo.

Participação nos Lucros

Quanto à participação nos lucros o sujeito passivo busca a reforma do acórdão recorrido em 3 pontos, trazendo como argumentos:

1) assinatura do Acordo Coletivo em data anterior ao período cujos lucros se referem:

- que nos termos da legislação de regência, apenas o inciso II do art. 2º, §1º (que exemplifica um dos critérios para distribuição de PLR que pode ser adotado pelas empresas) menciona a necessidade de pactuação prévia; assim, se os critérios adotados forem outros que não os “programas de metas, resultados e prazos”, não há, na Lei, a obrigação de que eles sejam prévios.

- que a Lei 10.101/2000 estipula que os critérios a serem fixados sejam escolhidos pelas partes e objeto de acordo antes de serem distribuídos, o que aconteceu no presente caso, já que todos os pagamentos a título de PLR foram efetuados em momento posterior à formalização dos acordos coletivos

- que diante da inexistência de prazo legalmente fixado para a formalização dos acordos, não é lícito, sob pena de afronta ao princípio da legalidade administrativa (caput do art. 37 da CF e art. 2º e seu parágrafo único da Lei nº 9.784/1999), que seja invocada a suposta intempestividade deles

2) regras claras e objetivas nos programas de distribuição de lucros

- que um dos fundamentos utilizados pela Fiscalização e mantido pela Turma Julgadora do CARF (sob o rótulo de “regras claras e objetivas”) para embasar a autuação foi a suposta ausência de fixação de metas a serem cumpridas pelos funcionários, porém, conforme se observa da análise do §1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, além dos “programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente”, a empresa pode optar por escolher o

critério dos “índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa”, o que é o caso da Cemig GT.

- que o simples fato de a empresa ter lucro no respectivo exercício é uma meta a ser atingida por todos os beneficiários da PLR, e que a adoção de tal metodologia implica na lógica de que, quanto mais o funcionário contribui para o incremento dos lucros da Companhia, maior será o seu retorno financeiro individual; e que, no presente caso, não há dúvida de que os valores pagos têm natureza de distribuição aos empregados de participação nos resultados da empresa, mesmo porque são os números (lucro) da empresa a base que servirá para o cálculo do valor devido.

- que o objetivo de incentivar os funcionários é claramente atingido, uma vez que a empresa criou uma perene rotina de anos de pagamento de participação nos resultados e os empregados sabem, desde o início do ano, que é uma política da empresa retribuir o esforço e a produtividade de todos, o que certamente envolveu e envolve as pessoas, criando uma identidade com o bom desempenho da empresa.

- que o rol de critérios e condições para pagamento da PLR, estabelecido no §1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, possui caráter meramente exemplificativo, estando demonstrado, inequivocamente, pela expressão utilizada pelo legislador no dispositivo.

- que a expressão “podendo ser considerados, entre outros” do dispositivo legal acima, permite concluir que seus incisos I e II concedem aos contribuintes meros caminhos que podem ou não ser leitos pelas partes negociantes, sem qualquer repercussão na natureza na verba a ser paga.

c.3) periodicidade dos pagamentos da PLR:

- que não houve o descumprimento da regra de periodicidade (art. 3º, §2º da Lei 10.101/2000) no pagamento da PLR Extraordinária derivada do ACT 2005/2006, e que, na verdade, os pagamentos realizados nos meses 11 (adiantamento) e 12 (complemento) de 2005, referem-se a uma única distribuição de lucros – duas parcelas de um único pagamento, baseado em um único fato gerador: a previsão de distribuição de lucros de PL Extraordinária, conforme previsto no acordo coletivo correspondente.

Para que possamos apreciar a questão, antes mesmo de apreciar a argumentação utilizada no acórdão recorrido para negar provimento ao recurso do contribuinte, importante identificarmos a fundamentação da autoridade fiscal:

Participação nos Lucros e Resultados – PLR – para os empregados:

A empresa fez pagamentos a seus empregados baseados nos Acordos Coletivos de Trabalho – ACT dos anos 2005/2006 e 2006/2007, firmados entre a Cemig e os sindicatos.

O contribuinte não apresentou qualquer “conjunto de indicadores e metas”. *Pela análise dos ACTs verifica-se que não existe nenhuma meta ou objetivo proposto como condição para o pagamento da denominada participação, apenas estipulou-se um*

percentual fixo (3%) do Resultado Operacional da empresa como “Montante a ser Distribuído” e estabeleceu-se um valor mínimo para o mesmo de trinta e dois milhões de reais.

Acordo 2005/2006

Ocorreu em 1/11/05, praticamente transcorrido o ano de 2005, fato admitido pelo próprio texto da cláusula septuagésima oitava do documento ao registrar que o ano de 2005 era “praticamente findo”, o mesmo evidentemente não se prestaria a estabelecer eventuais regras visando-se incentivar a produtividade. Além disso, o próprio texto da referida cláusula literalmente confirma a inexistência de “metas a serem atingidas pelos empregados”.

Dessa forma, os pagamentos efetuados nos termos dessa cláusula encontram-se em desacordo com a Lei 10.101/2000, que estabelece, que os mesmos devem ocorrer previamente, ou seja, antes do início do ano de 2005 e não depois de “praticamente findo”, conforme registro do próprio texto do acordo.

Estabeleceu-se que os pagamentos seriam efetuados ainda no ano de 2005, sendo três remunerações em novembro e uma em dezembro de 2005. Previa-se o pagamento da primeira parcela a menos de dez dias após a assinatura do acordo.

ACT 2006/2007

As cláusulas do referido acordo foram ajustadas em 30/11/06, com praticamente o mesmo texto do acordo anterior. Ficou estabelecido que os pagamentos seriam efetuados em sua totalidade ainda no ano de 2006 (dezembro). Por se referir também a um período já transcorrido, nos mesmo moldes do Acordo de 2005/2006, cabem-lhe as mesmas análises e argumentos.

Ao estabelecer critérios após a ocorrência dos fatos, com os resultados já consumados, as tratativas obviamente não influenciaram a produtividade ou ganhos porventura alcançados.

Outra vedação estabelecida pela Lei 10.101/2000, no § 2º do art. 3º, é que os pagamentos ocorram em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano. Contudo, conforme se pode constatar ao analisar-se a planilha do anexo 01 do relatório, o contribuinte efetuou pagamentos a título de participação nos lucros e resultados em 03, 07, 11 e 12/2005 e 01, 02, 03, 04, 05, 07, 08 e 12/2006. Como se pode ver, tanto em periodicidade inferior a um semestre civil quanto em mais de duas vezes no mesmo ano, contrariando, portanto, a vedação constante no referido parágrafo § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000.

Não é nova a discussão no âmbito deste conselho sobre as limitações previstas no texto da Constituição e na própria lei 10.101/2000 para que a distribuição de lucros ou resultados seja excluída do conceito de salário de contribuição.

Em relação aos descumprimentos legais descritos pela autoridade fiscal, reproduzo os argumentos trazidos pelo relator do processo na Câmara baixa, os quais adoto como razões de decidir, por concordar com seu posicionamento e por entender que a matéria foi suficientemente, senão vejamos trecho do seu voto:

b) causas de pagamento das parcelas de PLR e o seu tratamento tributário

Observa-se dos autos que o fisco apurou contribuições sobre a PLR nas competências 03; 07; 11 e 12/2005 e 01; 02; 03; 04; 05; 07; 08 e 12/2006.

A verificação da incidência de contribuições sobre tais pagamentos passa, antes de tudo, pela definição da causa do pagamento, ou seja, é necessário vincular cada parcela ao instrumento de negociação que lhe deu origem. Passo a fazer essa análise.

Foram acostados pelo fisco os ACT 2005/2006 e 2006/2007.

No ACT 2005/2006, assinado em 30/11/2005, o pagamento da PLR vem previsto em duas cláusulas, que tratam do pagamento da PLR ordinária, a qual chamaremos de PLRO, e da PLR extraordinária, a PLRE.

Apresento resumos dos termos negociados e constantes nas Cláusulas 78.^a e 79.^a, que podem ser assim resumidas:

a) Cláusula 78.^a – PLRO

- *metas: inexistentes;*
- *valor a ser distribuído: 3% do resultado operacional da empresa, com garantia de distribuição mínima da R\$ 32.000.000,00;*
- *pagamento: mês subsequente ao da divulgação dos resultados à Comissão de Valores Mobiliários – CVM, limitado ao mês de maio de 2006 e, a partir de junho de 2006, para os empregados desligados durante o período aquisitivo.*

b) Cláusula 79.^a – PLRE

- *metas: menção a superação de objetivos institucionais (não apresentados);*
- *valor a ser distribuído: quatro remunerações vigentes no mês do pagamento;*
- *pagamento: três remunerações no dia 04/11/2005 e uma remuneração no dia 22/12/2005.*

No ACT 2006/2007, assinado em 30/11/2006, a PLR foi tratada nas Cláusulas 4.^a e 5.^a, conforme abaixo:

a) Cláusula 4.^a PLRO

- *metas: negociadas por comissão em conformidade com o Planejamento Estratégico da CEMIG, sem que as regras fossem apresentadas;*
- *valor a ser distribuído: 3% do resultado operacional da empresa;*

- pagamento: mês subsequente ao da divulgação dos resultados à Comissão de Valores Mobiliários – CVM, limitado ao mês de maio de 2007 e, até junho de 2007, para os empregados desligados durante o período aquisitivo.

b) Cláusula 5.^a – PLRE

- metas: menção a superação de objetivos institucionais (não apresentados);
- valor a ser distribuído: 2,8 remunerações vigentes no mês do pagamento;
- pagamento: no dia 06/12/2006.

[...]

Passemos às demais competências.

Do cotejo do relatório fiscal com as alegações apresentadas pela autuada, montei a tabela abaixo, a qual apresenta os pagamentos e os instrumentos de negociação que lhes serviram de base: .

FLS. 21 (1910) - TABELA

De posse dessa tabela, já é possível fazer uma análise das disposições negociadas que deram origem às parcelas tratadas na apuração, as quais se resumem a PLRE (ACT 2005/2006); PLRO (ACT 2005/2006) e PLRE (ACT 2006/2007), posto que as demais são acessórias destas.

1) PLRE (ACT 2005/2006): esta parcela prevista na Cláusula 79.^a do ACT, fere a Lei n. 10.101/2000, nos seguintes aspectos:

a) acordo firmado ao final do período – 30/11/2005:

Sobre essa questão, a recorrente aduz que não há na Lei n.º 10.101/2000 qualquer dispositivo fixando o prazo entre a assinatura do acordo e pagamento da verba, por isso não deve prevalecer a incidência de contribuição sobre os valores pagos a título de PLR. Vejamos.

Para dar vida ao comando constitucional que trata da participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas foi editada a Medida Provisória n. 794, de 29/12/1994, que, após várias reedições, foi convertida na Lei n.º 10.101/2000. Eis dispositivos da Lei sob comento:

Art.1o Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7o, inciso XI, da Constituição.

Art.2o A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; II convenção ou acordo coletivo.

§1o Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; II programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§2o O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Verifica-se que o legislador condicionou o pagamento de participação nos lucros à negociação entre capital e trabalho, devendo o instrumento decorrente do ajuste firmado conter claramente as condições necessárias à aquisição do direito ao recebimento da PLR.

Embora a Lei n.º 10.101/2000 não carregue uma disposição explícita prevendo o lapso de tempo entre a assinatura do acordo e o pagamento da PLR, entendo que decorre de seu texto que os requisitos necessários a fruição do benefício trabalhista devem ter sido previamente estipulados.

Não consigo visualizar as regras sendo fixadas durante o transcurso do jogo.

Para que os trabalhadores sintamse motivados atingir os objetivos que lhe trariam o direito à participação nos resultados da empresa, sem dúvida, é necessário que, durante o período aquisitivo, os mesmos tenham pleno conhecimento de todas as regras atinentes ao pagamento da PLR.

Não fosse assim, os trabalhadores não teriam como aferir se estariam alcançando os objetivos que lhe dariam direito à PLR. A lógica intrínseca ao sistema de pagamento da PLR exige que os seus beneficiários conheçam as regras que presidem o processo e, assim, possam contribuir com seu esforço para o alcance das condições fixadas no ajuste com o patrão visando à participação nos lucros.

Por esse motivo, entendo que a celebração do acordo entre empregador e empregados durante o transcurso do período de aquisição do referido direito desatende ao o § 1.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000.

Nesse sentido, não se pode falar na exclusão do salário de contribuição pretendida pelas recorrentes, posto que a lei previdenciária somente afasta a incidência de contribuição quando a verba é paga de acordo com a lei regulamentadora. Eis o texto da Lei n.º

8.212/1991:

§ 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; (...)

Pois bem, considerando-se que o acordo para pagamento da PLR foi assinado somente no final do exercício de 2005, ou seja, praticamente ao término do período de aquisição do benefício, entendo que houve o descumprimento da Lei n.º 10.101/2000, posto que o ajuste prevê regras para todo o ano. Ora, tem-se na espécie o estabelecimento de normas com efeitos retroativos, o que se choca com a previsão legal de que a concessão do benefício esteja condicionada ao cumprimento de requisitos que sejam claros para os trabalhadores. Tem sido esse o entendimento prevalente nessa turma de julgamento, como se pode ver no voto condutor do Acórdão n.º 240100.839, da lavra da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, em sessão realizada no dia 03/12/2009:

“Entendo, que o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros ou resultados alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, antes do início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.”

b) inexistência de regras claras e objetivas

Acerca da suposta inexistência de regras claras assinaladas pelo fisco, entendo que lhe devo dar razão. A leitura da cláusula do ACT não deixa dúvida de que não havia naquele instrumento o estabelecimento de qualquer regra ou critério, mas apenas menção a estes. Vejamos:

CLÁUSULA SEPTUAGÉSIMA NONA

Considerando-se o excelente desempenho empresarial verificado até a presente data da assinatura deste Acordo Coletivo e sua projeção para o ano de 2005, e que este desempenho também é fruto do esforço de seus Empregados que suplantaram o cumprimento proporcional das metas estabelecidas para o ano, a CEMIG distribuirá a título de Participação nos Resultados –distribuição Extraordinária – PRE, a importância total equivalente a 4 (quatro) remunerações vigentes no mês de pagamento.

Além disso, o fisco intimou, sem sucesso, a empresa a apresentar as metas estipuladas que dariam direito à percepção da PLR. Assim, diante da recusa do sujeito passivo em apresentar esses esclarecimentos, deve prevalecer o entendimento do fisco, posto que nos autos não há qualquer elemento que dê guarida à tese da recorrente.

c) periodicidade

Quanto à periodicidade, observo que houve quebra da regra legal, posto que a PLRE foi paga no ano de 2005 nos meses de novembro e dezembro. Essa sistemática contraria o § 2.º do art. 3.º da Lei da PLR, que dispõe:

Art. 3º (.....)

(.....)

§ 2.º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Observe-se que a norma veda o pagamento da verba em periodicidade inferior a um semestre civil, mesmo que a título de antecipação.

[...]

II) PLRO (ACT 2005/2006): esta parcela prevista na Cláusula 78.ª do ACT, fere a Lei n. 12.101/2000, uma vez que não possui regra ou critério para obtenção do benefício, como se pode ver da redação do ajuste:

CLÁUSULA SEPTUAGÉSIMA OITAVA

Considerando-se que o ano de 2005 é ano praticamente findo, e que para o mesmo não foram pactuadas metas a serem atingidas pelos empregados, a CEMIG efetuará a seguinte distribuição relativa ao ano base de 2005 para pagamento em 2006: (grifo nosso

III) PLRE (ACT 2006/2007): esta parcela prevista na Cláusula 5.ª do ACT, fere a Lei n. 10.101/2000, nos seguintes aspectos:

a) acordo firmado ao final do período – 30/11/2006: conforme já ponderei acima, entendo que a assinatura do ACT ao final do período aquisitivo representa violação à Lei n. 10.101/2000, art. 2.º, posto que, a interpretação desse dispositivo leva à conclusão de que as normas que presidem o processo de pagamento da PLR devem ser pactuadas previamente ao período aquisitivo do benefício.

b) inexistência de regras claras e objetivas Acerca da suposta inexistência de regras claras assinaladas pelo fisco, a minha conclusão é a mesma adotada no acordo do ano anterior, posto que a Cláusula 5.ª é semelhante a Cláusula 79.ª do ACT 2005/2006, não mencionando as regras e os critérios que necessários ao pagamento da PLR. Por outro lado, a empresa não atendeu ao fisco quando intimada a apresentar as regras tomadas como referência para pagamento da PLR.

As colocações do Conselheiro Kleber Araújo, as quais acompanhei no julgamento da Câmara baixa expressam de forma objetiva os requisitos descumpridos pelo recorrente, não havendo reparos a serem feitos, muito menos acatados argumentos de que a pactuação prévia seria exigida apenas em relação a metas. Na forma como pago o PLR em questão, encontra-se evidente que o que se buscou foi gratificar, premiar trabalhadores, descumprindo o preceito básico previsto no texto da CF/88, de que a PLR busca estimular a participação do empregado no capital da empresa.

Quanto a periodicidade melhor sorte não assiste ao recorrente, tendo em vista que a empresa claramente descumpriu regra clara da lei 10.101/2000, mais precisamente o §2º do art. 3º, senão vejamos:

Art.3º—A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§2ºÉ vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Ou seja, o legislador é claro quando descreve que no art. 3º que a PLR não deve substituir ou complementar a remuneração, vedando o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Assim, ao pagar mais de duas vezes descaracterizado encontra-se todo o PLR do contribuinte, razão pela qual deve ser tributado em sua totalidade.

Dessa forma, em relação ao PLR, entendo que restaram descumpridos os requisitos tanto em relação a existência de regras claras e objetivas, necessidade de pactuação prévia ao exercício a que se referem, bem como periodicidade, razão pela qual NEGÓcio PROVIMENTO ao Recurso do Contribuinte.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Apenas para melhor delimitar a lide o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional envolve as seguintes matérias: **Da natureza do vício; Periodicidade - Exclusão apenas das parcelas excedentes.**

Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela PGFN é tempestivo e , no meu entender, atenderia, em princípio, aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 1960.

Quanto ao conhecimento da matéria "natureza do vício", entendo deva ser conhecida pelos fundamentos trazidos no próprio acórdão recorrido, senão vejamos:

Diante dessas considerações, percebe-se que os pagamentos de PLR nas competências 03 e 07/2005 não estão contemplados nas cláusulas mencionadas. A DRJ percebeu essa questão e na diligência requerida, pediu explicação à autoridade lançadora acerca da causa desses pagamentos.

Em sua resposta, fls. 1.761 e segs, o fisco limitou-se a afirmar que constavam nas folhas de pagamento apresentadas valores

correspondentes a pagamento de PLR, o que justificaria o lançamento.

Chamada a se manifestar sobre a informação fiscal, a recorrente mencionou que o lançamento para as competências 03 e 07/2005 é carente de motivação, uma vez que o fisco não teria demonstrado as desconformidades dos pagamentos com a Lei da PLR.

De fato, analisando os termos de intimação, pude perceber que o fisco requereu a apresentação apenas dos ACT de 2005/2006 e de 2006/2007. Por outro lado, o relatório fiscal não faz menção a possíveis falhas em acordos firmados anteriormente.

Vejo que no cumprimento da diligência fiscal, a autoridade notificante poderia ter solicitado o ACT 2004/2005, de modo a analisar se suas cláusulas estariam em consonância com as determinações legais. Ocorre que preferiu apenas justificar a tributação da verba, em razão de estar incluída na folha de pagamento.

A meu ver essa falta de motivação contraria o disposto no art. 142 do CTN devendo-se declarar a improcedência do lançamento nas competências 03 e 07/2005 para o levantamento PL – PART LUCROS E RESULTADOS.

Ocorre que essas competências já foram excluídas em razão termos reconhecido a decadência até a competência 11/2005. Assim, não teria essa conclusão interferência no resultado desse julgamento, todavia, irá alterar o destino da lide correlata, travada no processo relativo ao descumprimento da obrigação acessória de declarar todos os fatos geradores na GFIP, justificando, portanto, a apreciação deste ponto do lançamento.

Ou seja, embora não conste do decisum a expressa manifestação de nulidade, o relator deixa claro em seu voto que a manifestação sobre a nulidade do período decadente tem por objeto nortear o resultado da obrigação acessória de informar em GFIP os fatos geradores, razão pela qual entendo ter a Fazenda Nacional, interesse recursal sobre o vício declarado. Dessa forma, encaminho pelo CONHECIMENTO INTEGRAL do recurso especial da Fazenda Nacional.

Contudo, tendo sido vencida quanto ao conhecimento da matéria natureza do vício, apenas esclareço a motivação pela qual conheço do recurso, deixando de manifestar-me quanto ao mérito.

Do mérito

Periodicidade - Exclusão apenas das parcelas excedentes

Conforme descrito no relatório fiscal, através das planilhas citadas e das folhas de pagamento constatou-se que, para uma parcela de empregados, o contribuinte pagou a título de antecipação ou distribuição, nas rubricas referentes a Participações nos Lucros ou Resultados, três parcelas no ano calendário 2002, contrariando o disposto no § 2º artigo 3º da Lei 10101/00, que veda pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no ano civil. Às fls. 174 e seguintes o auditor lançou planilhas que demonstram os empregados que receberam mais de duas parcelas a título de PLR, planilha esta não contestada pelo recorrente.

Realmente, conforme apontado pelo auditor, a lei 10.101/2000 não admite o pagamento de PLR mais duas vezes no ano, ou com periodicidade inferior a um semestre civil,

ou seja, entendo que os dois prazos são cumulativos e não uma opção. Assim, ao pagar PLR em desconformidade com a lei, em relação a periodicidade, passam os valores distribuídos em sua totalidade a compor o conceito de salário de contribuição. Assim descreve o dispositivo legal a respeito:

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Contudo, para que seja descumprido o requisito da periodicidade, deve o auditor indicar que a empresa distribuiu efetivamente PLR aos empregados com a inobservância da lei.

Quanto a alegação que não paga em mais de duas parcelas, mas tão somente antecipa a primeira parcela entendo que razão não assiste ao recorrente. Observa-se que a lei 10.101 (§2º do art. 3º) é enfática ao dizer que é VEDADO O PAGAMENTO DE QUALQUER ANTECIPAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO. Assim, entendo acertado o lançamento em relação aos empregados que receberam PLR mais de 2 vezes no mesmo ano, ou em periodicidade inferior a um semestre.

A empresa, para obedecer os ditames legais, e valer-se da exclusão, deve adequar seus planos, nos mais diversos exercícios de forma a que não haja pagamento ou distribuição acima dos limites legais, quais sejam, duas vezes no ano e uma vez por semestre na época da ocorrência do presente lançamento.

Descrita a fundamentação pela qual entendo que o pagamento mais de 2 vezes por ano, ou em periodicidade inferior ao estabelecido em lei encontra-se vedado, devemos avançar nas razões do recurso especial. Determinou o acórdão recorrido a manutenção do lançamento apenas em relação a parcela excedente, conforme podemos extrair dos pontos trazidos pelo relator:

Quanto à periodicidade, observo que houve quebra da regra legal, posto que a PLRE foi paga no ano de 2005 nos meses de novembro e dezembro. Essa sistemática contraria o § 2.º do art. 3.º da Lei da PLR, que dispõe:

Art. 3º (.....)

(.....)

§ 2.º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Observe-se que a norma veda o pagamento da verba em periodicidade inferior a um semestre civil, mesmo que a título de antecipação.

Todavia, tem sido entendimento majoritário dessa Turma que apenas a parcela excedente à periodicidade legal é que deve

sofrer a tributação. Assim, a parcela de 11/2005 deveria ser afastada não fosse a sua exclusão pela decadência.

Essa análise foi necessária em razão da influência que terá no julgamento do processo 15504.019402/200921, auto de infração de obrigação acessória relativo à falta de declaração de fatos geradores na GFIP.

Todavia, entendo que a interpretação adotada, embora não interfira diretamente no lançamento, já que a competência excluída também o fora pela decadência, não se mostra a mais acertada, tendo em vista que em momento algum a lei 10.101/2000, determina que o descumprimento enseja a exclusão parcial dos fatos geradores.

Destaca-se, ainda, outro ponto que atribui fragilidade a essa tese: como seria possível, objetivamente, escolher qual a parcela que seria excluída? A ausência de qualquer previsão legal a respeito, associada a subjetividade atribuída pelo relator fragiliza, ainda mais, a referida tese. Ademais, a lei 10.101/2000 descreve uma expressa vedação, cujo descumprimento implica desnaturar todo o PLR atribuído, razão pela qual deve ser tributada a totalidade das rubricas.

Cito julgados do TST e TRF que corroboram referida argumentação de que, em havendo descumprimento da periodicidade estabelecida na lei 10.101/2000, todo o PLR encontra-se desnaturado:

TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL AC 31295 MG 2002.38.00.031295-1 (TRF-1)

Data de publicação: 29/11/2005

PROCESSUAL CIVIL, CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA SENTENÇA. REJEIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. ART. 7º , XI , DA CF/1988 . AUTO-APLICABILIDADE. PAGAMENTOS EM PERÍODOS INFERIORES A UM SEMESTRE. DESCARACTERIZAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO EM LUCROS. LEI Nº 10.101 , de 2000, ART. 3º , § 2º. VERBA HONORÁRIA. CONDENAÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA. APLICAÇÃO DO ART. 20 , § 4º , DO CPC .

[...]

*3. Todavia, após a vigência da Medida Provisória nº 794 , de 29.12.1994, convertida na Lei nº 10.101 , de 2000, a distribuição de valores em periodicidade inferior a um semestre civil descaracteriza a **participação em lucros**, em face da vedação contida no art. 3º, § 2º, dos referidos atos legislativos.*

[...]

TST - RECURSO DE REVISTA RR 15477420125010431 (TST)

Data de publicação: 24/04/2015

Ementa:RECURSO DE REVISTA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTO MENSAL. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA. INTEGRAÇÃO EM OUTRAS PARCELAS.

*O art. 3.º, § 2.º, da Lei n.º 10.101 /2000, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 12.832 /2013, veda o **pagamento** da*

Participação nos Lucros e Resultados (PLR), em mais de duas vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil. Infere-se da regulamentação promovida pela Lei n.º 10.101 /2000, ao art. 7.º, XI, da Constituição Federal, que se buscou evitar que a PLR passasse a ser paga como complemento ao salário mensal e acabasse substituindo parte da remuneração, conforme expressamente proibido no caput do referido art. 3.º Tem-se, assim, que referida regra objetivou, também, dificultar a transformação de salário em PLR com o fito de diminuir artificialmente os encargos decorrentes da relação de emprego. Ademais, a eventualidade do pagamento da PLR, conforme expressamente previsto na lei, permite diferenciá-la de parcelas salariais, afastando a possibilidade de sua incorporação, uma vez que a natureza salarial de uma parcela pressupõe periodicidade, uniformidade e habitualidade no seu pagamento. Desse modo, considerando que a lei repele o pagamento mensal da referida parcela, ainda que o nosso ordenamento jurídico disponha que o pactuado em acordo faz lei entre as partes, por injunção do art. 7.º, XXVI, da Constituição Federal, não há como reconhecer acordos e convenções coletivas que contrariem a legislação em vigor. No caso dos autos, as partes acordantes desviaram-se dos objetivos e da finalidade da lei, ao autorizar o pagamento mensal da participação nos resultados, devendo ser reputado inválido o ajuste coletivo, que não pode subsistir aos termos da legislação em vigor, razão pela qual deve ser mantido o reconhecimento da natureza salarial da parcela mensalmente paga e sua integração na base de cálculos de outras verbas salariais, conforme decidido no Regional de origem. Recurso de Revista...

Ou seja, embora não tenha influência direta no lançamento, já que mantido sob outros fundamentos de descumprimento de PLR (lei 10.101/2000), entendo que a PGFN possui interesse recursal em ver afastada a tese acatada em sua maioria pelo colegiado a quo de que em descumprido o §2º do art. 3º da lei 10.101/2000, sob o fundamento de que apenas haveria incidência de contribuições previdenciárias sobre a parcela excedente.

Face ao exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para afastar a tese de que em descumprido o §2º do art. 3º da lei 10.101/2000, tributar-se-ia apenas as parcelas excedentes.

Conclusão

Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, voto por CONHECÊ-LO EM PARTE, para na parte conhecida NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Em relação ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, voto por CONHECÊ-LO, para, no mérito DAR-LHE PROVIMENTO para afastar a tese de que em descumprido o §2º do art. 3º da lei 10.101/2000, tributar-se-ia apenas as parcelas excedentes.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada.

Discordo do voto da Ilustre Conselheira Relatora apenas no que tange ao conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, mais especificamente quanto ao conhecimento da matéria referente à suposta declaração de nulidade do lançamento nos períodos de 03, 07 e 11/2005.

O acórdão recorrido traz a seguinte decisão:

*"**ACORDAM os membros do colegiado**, por maioria de votos, dar provimento ao recurso de ofício. Vencidos os conselheiros Igor e Carolina Wanderley Landim, que negavam provimento. Quanto ao recurso voluntário: **I) Por unanimidade de votos:** a) indeferir o pedido de intimação no endereço do advogado; b) manter a responsabilidade solidária; e **c) declarar a decadência até a competência 11/2005, inclusive 13º salário de 2005;** II) Por maioria de votos, manter a incidência sobre o auxílio educação, vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que afastavam a incidência; III) com relação as parcelas paga a título de PLR: a) Por unanimidade de votos considerar descumprido o requisito de fixação de critérios e regras claras e objetivas; b) Pelo voto de qualidade considerar descumprido o requisito de pactuação prévia, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por considerar cumprido o requisito; e c) Por maioria de votos, considerar que somente deve haver incidência sobre as parcelas excedentes, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votou pela incidência sobre todas as parcelas do período em que houve o descumprimento do requisito; e IV) Por maioria de votos, manter o lançamento referente ao adicional ao RAT, vencida a conselheira Carolina Wanderley Landim, que afastava o lançamento neste ponto."
(grifei)*

Como se pode constatar, por unanimidade de votos foi declarada a decadência até a competência 11/2005, inclusive quanto ao 13º salário. Por outro lado, não há qualquer menção, no *decisum*, a eventual nulidade, tampouco sobre natureza de vício, se formal ou material, já que as competências em que a questão da nulidade teria sido levantada - 03 e 07/2005 - estavam contidas no período fulminado pela decadência. A impossibilidade de proferir-se decisão acerca desse ponto foi inclusive reconhecida no próprio acórdão recorrido, que assim registrou:

"Diante dessas considerações, percebe-se que os pagamentos de PLR nas competências 03 e 07/2005 não estão contemplados nas cláusulas mencionadas. A DRJ percebeu essa questão e na diligência requerida, pediu explicação à autoridade lançadora acerca da causa desses pagamentos.

(...)

De fato, analisando os termos de intimação, pode perceber que o fisco requereu a apresentação apenas dos ACT de 2005/2006 e de 2006/2007. Por outro lado, o relatório fiscal não faz menção a possíveis falhas em acordos firmados anteriormente.

(...)

A meu ver essa falta de motivação contraria o disposto no art. 142 do CTN devendo-se declarar a improcedência do lançamento nas competências 03 e 07/2005 para o levantamento PL – PART LUCROS E RESULTADOS.

Ocorre que essas competências já foram excluídas em razão termos reconhecido a decadência até a competência 11/2005. Assim, não teria essa conclusão interferência no resultado desse julgamento, todavia, irá alterar o destino da lide correlata, travada no processo relativo ao descumprimento da obrigação acessória de declarar todos os fatos geradores na GFIP, justificando, portanto, a apreciação deste ponto do lançamento. (grifei)

Assim, constata-se que a manifestação do voto acerca da eventual nulidade relativa aos períodos de 03 e 07/2005, uma vez que não se refletiu no dispositivo do acórdão - que considerou esses períodos fulminados pela decadência - constituiu um mero registro do Relator. Com efeito, esse ponto somente poderia ser retomado caso a decadência viesse a ser afastada no período em questão, oportunidade em que o processo teria de retornar à Turma recorrida, para apreciação de questões cuja análise tenha restado prejudicada pela declaração de decadência, como é o caso da nulidade ora tratada.

Nesse passo, verifica-se que a Fazenda Nacional suscitou em seu Recurso Especial primeiramente a revisão da declaração de decadência e, caso esta fosse efetivamente afastada, a revisão da declaração de nulidade dos períodos 03, 07 e 11/2005, como se essa última matéria houvesse sido julgada pelo Colegiado *a quo*, o que não ocorreu. Reprise-se que tratou-se de mero registro do Relator, suplantado pela declaração de decadência desses períodos, cujo eventual afastamento implicaria o necessário retorno dos autos à Turma recorrida, já que ao menos a apreciação dessa questão da nulidade restou prejudicada. Confira-se o teor do Recurso Especial da Fazenda Nacional, na parte em que trata da nulidade:

"Afastada a preliminar de decadência, em virtude da aplicação do artigo 173 do CTN para sua contagem nos termos acima expostos, cabem aqui outras considerações quanto ao mérito propriamente dito, especialmente em relação ao levantamento PLR das competências 03, 07 e 11/2005.

Estas "outras considerações" a que alude a Fazenda Nacional dizem respeito exatamente à questão da nulidade registrada no voto condutor do acórdão recorrido. Após transcrever esse ponto, a Fazenda Nacional assim conclui:

Em consequência das razões acima expostas, o Colegiado decidiu afastar da exigência o levantamento PLR relativo às competências 03 e 07/2005.

O entendimento vergastado no acórdão recorrido diverge do posicionamento firmado pelos acórdãos ora indicados como paradigmas. " (grifei)

De plano, constata-se o equívoco na conclusão da Fazenda Nacional, ao asseverar que "o Colegiado" decidiu afastar da exigência o levantamento PLR relativo às competências 03 e 07/2005 pela nulidade, já que tratou-se apenas de um mero registro levado a cabo pelo Relator. Quanto ao Colegiado, este declarou a decadência relativamente ao período objeto da nulidade, o que efetivamente é incompatível com qualquer outra deliberação, seja em sede de preliminar ou de mérito.

Destarte, ainda que a decadência fosse afastada, não haveria qualquer sentido na interposição de Recurso Especial sobre matéria que não foi julgada pelo Colegiado, mas apenas mencionada no voto do Relator.

A situação torna-se ainda mais insólita pelo não seguimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, em caráter definitivo, no que tange à decadência, de sorte que a Câmara Superior de Recursos Fiscais estaria a examinar matéria que, ainda que houvesse sido objeto de deliberação por parte do Colegiado recorrido - o que se admite apenas para argumentar - teria sido superada pela decadência declarada em caráter definitivo pela Turma *a quo*.

Diante do exposto, por não vislumbrar-se qualquer utilidade na discussão de matéria não julgada, objeto de período fulminado pela decadência, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, na parte em que suscitou a revisão da suposta declaração de nulidade dos períodos de 03, 07 e 11/2005.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo