



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

Processo n° 11020.003240/2010-24
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.042 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2014
Matéria Auto de Infração: GFIP. Fatos Geradores
Recorrente JOST BRASIL SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 29/02/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. LIVRE ESTABELECIMENTO DE CONDIÇÕES. EXIGÊNCIA LEGAL RESTRITA A CLAREZA E OBJETIVIDADE DAS REGRAS.

A Lei nº 10.101/2000 não exige a conjugação da lucratividade com outro incentivo mais específico daquela empresa, daquele departamento, daquela categoria ou daquele empregado. Compete aos empregadores, trabalhadores e sindicatos estabelecerem as regras que melhor atendam aos seus anseios, desde que sejam “claras e objetivas”.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias. No período anterior à Medida Provisória nº 448/2009, aplica-se o artigo 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, salvo se a multa no hoje prevista no artigo 32-A da mesma Lei nº 8.212/91 for mais benéfica, em obediência ao artigo 106, II, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, mantendo o lançamento, apenas, no que se refere à distribuição de valores superiores aqueles devidos no acordo de Participação nos Lucros e Resultados dos gestores e aqueles apurados com critérios de cálculo distintos do que foi acordado. Também devem ser mantidos os valores relativos à Participação nos Lucros e Resultados do exercício de

2006, pagos em 02/2007. Vencidos na votação o Conselheiro Relator e o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva. Fará o voto divergente vencedor o Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes. Por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso no que se refere à multa para que seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/2009.

(assinado digitalmente)
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

(assinado digitalmente)
LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado.

Adotamos trecho do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 167 e seguintes), que bem resume o quanto consta dos autos:

JOST BRASIL SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA. teve lavrado contra si o Auto de Infração - AI em epígrafe, por haver apresentado Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIPs das competências fevereiro de 2006, janeiro de 2007, fevereiro de 2007 e fevereiro de 2008 sem dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o que constitui infração ao disposto no artigo 32, inciso IV, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, incluído pela Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997, regulamentado pelo artigo 225, inciso IV, do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999.

*No Relatório Fiscal - RF (fls. 21/59), a Fiscalização consigna inicialmente que o contribuinte não declarou em GFIP "as remunerações que, pagas ou creditadas aos segurados empregados ocupantes de cargos de **Gerente e Coordenador, tidos como Gestores**, de forma diferenciada dos empregados ocupantes das demais funções, passaram a integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias". Refere, ainda, que constituem fato gerador das contribuições lançadas as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados a serviço do sujeito passivo, "tidos como Gestores - Gerentes e Coordenadores - a título de 'Participação nos Resultados', as quais, pagas creditadas em desacordo com a legislação de regência, não foram oferecidas à tributação".*

*Em seqüência, analisa os **acordos de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR** firmados entre a empresa e os representantes de seus empregados, **para os períodos de vigência de janeiro de 2005 a dezembro de 2006 e de janeiro de 2007 a dezembro de 2008**, destacando que **a participação nos resultados atribuída aos segurados empregados ocupantes de cargos de gerente e de coordenador foi apurada "de acordo com cláusula específica, vale dizer, de forma diferenciada dos empregados ocupantes das demais funções, pertencentes todos ao quadro da empresa"**.*

*Refere, ainda, que **as participações nos resultados atribuídas aos segurados empregados ocupantes de cargos de gerente e de coordenador foram pagas ou creditadas em fevereiro de cada ano, ressalvadas eventuais transferências e/ou demissões, enquanto que as participações atribuídas aos empregados***

ocupantes das demais funções foram pagas ou creditadas semestralmente.

Analisados os demonstrativos de cálculo das participações referentes aos **anos de 2005 e 2006**, a Fiscalização constatou que **nas participações concernentes ao ano de 2005, pagas em fevereiro de 2006, não foram observadas as regras estabelecidas no respectivo acordo**, em relação aos segurados empregados ocupantes de cargos de gerente e de coordenador, **com a distribuição de valores superiores àqueles devidos. Ademais, os valores não foram distribuídos linearmente entre gerentes e coordenadores, nem proporcionalmente aos respectivos salários nominais; para os empregados com cargos de gerente, foram atribuídos valores correspondentes a treze salários nominais, "pura e simplesmente".**

Em relação às participações referentes ao **ano de 2006, pagas em fevereiro de 2007**, a empresa utilizou a **forma de cálculo prevista no acordo de participação nos resultados firmado em 11 de janeiro de 2007, para o período posterior, qual seja o de janeiro de 2007 a dezembro de 2008.**

No tocante aos **anos de 2007 e 2008**, refere que, **além da forma de cálculo diferenciada** das participações nos resultados atribuídas aos gestores, **foram estabelecidos percentuais diferenciados para apuração da participação entre gerentes e coordenadores.**

Conclui, destarte, "que os Gestores gozam de situação diferenciada e privilegiada em relação aos demais empregados, vale dizer, a Participação nos Resultados faz parte de sua remuneração. É que enquanto para os demais empregados são fixados indicadores de eficiência, tais como Credibilidade de Entrega, Custo da Não Qualidade, Giro de Estoque, Absenteísmo, etc., a partir dos quais eles terão direito ao rateio da participação nos resultados, para os Gestores não há regras claras e objetivas, limitando-se os Acordos de Participação nos Resultados a fixar percentuais, de acordo com o cargo, do lucro líquido da empresa e do grupo empresarial a serem a eles destinados, autorizando concluir que tais pagamentos são gratificações que mantêm relação direta com o valor do salário percebido, configurando verdadeiro benefício salarial, o que não satisfaz as exigências da legislação de regência."

Destaca, ainda, o fato de **"os Gestores da JOST receberem, a título de Participação nos Resultados, valores decorrentes de resultados de 'outras' empresas**, mesmo que pertencentes ao mesmo grupo econômico, o que está em desacordo com o previsto na legislação que rege a matéria, já que a mencionada participação depende de negociação entre 'a empresa' e seus empregados, evidenciando ainda mais o tratamento diferenciado dispensado aos referidos beneficiários. Não é razoável que a Comissão dos Empregados da JOST, por exemplo, acorde sobre a distribuição de valores decorrentes de resultados de empresas a que não pertencem, e para beneficiar somente os Gestores — empregados ocupantes de cargos de Gerente e Coordenador - da empresa em que trabalham." (Grifos no original.)

O cálculo da multa vem demonstrado às fis. 57/59 e nas planilhas de fis. 60/64.

O lançamento atingiu o montante de R\$ 57.271,60 (cinquenta e sete mil, duzentos e setenta e um reais e sessenta centavos), valor consolidado em 26 de outubro de 2010.

A empresa impugnou tempestivamente a exigência, através do arrazoadado de fis. 69/93. A ciência do AI ocorreu em 27 de outubro de 2010, enquanto que a impugnação foi protocolizada em 25 de novembro de 2010.

(...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 183 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

* a lei não proíbe que haja regras diferentes de apuração para gestores em relação a empregados. A Lei nº 10.101/00, ao definir os critérios para a concessão de participação nos lucros e/ou resultados dos trabalhadores, em nenhum momento proíbe a criação de diferentes formas de apuração de PLR entre os empregados da mesma empresa. Assim, o lançamento ofende a estrita legalidade, ou simplesmente, legalidade (artigos 37 e 150 da CF e 97 do CTN);

* o próprio acórdão de primeira instância reconhece que não há como, faticamente, aplicar as regras dos trabalhadores em geral aos gestores da recorrente, citando as denominadas “metas por equipe” (não existe equipe de gestores) ou mesmo critérios como faltas ao trabalho ou atrasos (gestores trabalham sem controle de horário).

* em caráter subsidiário, aduz que houve ofensa ao artigo 142 do CTN, posto que a glosa deveria ser parcial, relativa somente aos montantes indevidamente pagos aos gestores/gerentes e coordenadores a título de PLR.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Participação nos Lucros ou Resultados para os segurados empregados. A

desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração decorre de um rearranjo histórico das próprias funções da legislação social, que surge como um direito exclusivamente protetor ou tutelar e desenvolve-se, a partir das crises econômicas, principalmente, como um direito que, a par da tutela ou proteção, visa ainda atender a interesses da gestão da organização empresarial e, conseqüentemente, preservar ou até mesmo estimular o desenvolvimento econômico (nesse sentido: Nascimento, Amauri Mascaro. *Iniciação ao direito do trabalho*. 33ª ed., São Paulo: LTr, 2007, p.43-57). Nesse sentido, pode-se afirmar que a norma flexibilizadora, além de constituir um direito social do trabalhador, tem ainda a função de incentivar o progresso econômico da empresa e do país.

Reforçam e acrescem à nossa argumentação as palavras do Conselheiro Mauro José Silva:

O dispositivo constitucional que concede aos trabalhadores o direito à participação nos lucros ou resultados pretende, em sintonia com um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito – o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV da CF) -, incrementar os meios para o atingimento de, pelo menos, dois objetivos da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, inciso I e II da CF). Nesse sentido, alguns Ministros do STF viram no dispositivo um “avanço no sentido do capitalismo social” (Ministro Lewandowski, RE 398.284), que contribuiria para a “humanização do capitalismo” (Ministro Carlos Britto, RE 398.284) na medida em que tenta “implantar uma nova cultura, uma nova mentalidade, a mentalidade do compartilhamento do progresso da empresa com os seus atores sociais, com os seus protagonistas (Ministro Carlos Britto, R\$ 398.284).

(SILVA, Mauro José. A participação nos lucros ou resultados e as exigências da regulamentação da imunidade em relação às contribuições previdenciárias. *Revista dialética de direito tributário* n. 193. São Paulo, out. 2011, p. 118.)

Como bem apontado na decisão de primeiro grau, a Lei 10.101/2000 estabelece os contornos gerais da participação nos lucros, ou resultados. E assim o faz para dar efetividade ao direito social estatuído no artigo 7º, XI, da CF:

Constituição Federal:

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

(...)

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

(destaques nossos)

Assim, em que pese seu caráter flexibilizador, é preciso reconhecer que a PLR está condicionada aos critérios e pressupostos definidos em lei.

Feita esta breve introdução, é preciso considerar que, no caso em comento, a autoridade fiscal e a decisão *a quo* sustentam que:

(i) a recorrente não poderia utilizar critérios diferenciados entre empregados e gestores e tampouco entre gerentes e coordenadores para o pagamento de PLR;

(ii) a PLR dos gestores baseia-se na “simples obtenção de lucro”;

(iii) os gestores receberam, a título de Participação nos Resultados, valores decorrentes de resultados de outras empresas;

(iv) não foram observadas as regras estabelecidas no respectivo acordo, em relação aos gestores, com a distribuição de valores superiores àqueles devidos e com critérios de cálculo distintos dos acordados; e

(v) em relação às participações referentes ao ano de 2006, pagas em fevereiro de 2007, a recorrente utilizou a forma de cálculo prevista no acordo de participação nos resultados firmado em 11 de janeiro de 2007, para o período posterior, qual seja o de janeiro de 2007 a dezembro de 2008.

Por outro lado, defende a recorrente que a lei não proíbe que haja regras diferentes de apuração para gestores em relação a empregados. A Lei nº 10.101/00, ao definir os critérios para a concessão de participação nos lucros e/ou resultados dos trabalhadores, em nenhum momento proíbe a criação de diferentes formas de apuração de PLR entre os empregados da mesma empresa. Assim, o lançamento ofende a estrita legalidade, ou simplesmente, legalidade (artigos 37 e 150 da CF e 97 do CTN). Acrescenta que o próprio acórdão de primeira instância reconhece que não há como, faticamente, aplicar as regras dos trabalhadores em geral aos gestores da recorrente, citando as denominadas “metas por equipe” (não existe equipe de gestores) ou mesmo critérios como faltas ao trabalho ou atrasos (gestores trabalham sem controle de horário). Em caráter subsidiário, aduz que houve ofensa ao artigo 142 do CTN, posto que a glosa deveria ser parcial, relativa somente aos montantes indevidamente pagos aos gestores/gerentes e coordenadores a título de PLR.

Para a análise do recurso voluntário, impõe-se enfrentar cada uma das cinco infringências apontadas pela autoridade fiscal e chanceladas pela decisão de primeira instância. Tal investigação busca concluir se efetivamente houve violação da legalidade e também se

mostra-se correto o critério utilizado pela autoridade fiscal que considerou no lançamento a totalidade dos valores pago aos gestores a título de PLR e não somente as parcelas excedentes aos acordos celebrados.

Pelo critério que temos utilizado na análise do PLR, imperioso fazer uma distinção entre os vícios relativos à formulação do plano e os vícios referentes à sua execução. Vejamos.

A legislação estabelece um conjunto de regras para que determinada rubrica seja considerada como participação nos lucros ou resultados. Somente em caso de cumprimento de todos os pressupostos legais é que se pode afirmar que a rubrica tem natureza jurídica de participação nos lucros. Repise-se, a regra é o pagamento integrar a remuneração e somente quando pertencente a um plano de participação nos lucros e resultados, inteiramente de acordo com a lei, nos termos do artigo 7º, XI, da CF, é que se pode atribuir a natureza excepcional de pagamento não integrante da remuneração.

Assim, se há algum vício na formulação do plano, seja das regras relativas ao alcance do lucro ou do resultado, seja das condições relativas ao cálculo do valor devido a cada trabalhador e da periodicidade dos pagamentos, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano e, portanto, a todos os pagamentos a que se refere.

No caso em comento, dos cinco vícios apontados, os três primeiros referem-se à formulação do plano:

(i) a recorrente não poderia utilizar critérios diferenciados entre empregados e gestores e tampouco entre gerentes e coordenadores para o pagamento de PLR;

(ii) a PLR dos gestores baseia-se na “simples obtenção de lucro”;

(iii) os gestores receberam, a título de Participação nos Resultados, valores decorrentes de resultados de outras empresas.

Quanto ao primeiro, concordamos com a recorrente no sentido de que a lei não proíbe que haja regras diferentes de apuração para gestores em relação a empregados. Com efeito, a Lei nº 10.101/00, ao definir os critérios para a concessão de participação nos lucros e/ou resultados dos trabalhadores, em nenhum momento proíbe a criação de diferentes formas de apuração de PLR entre os empregados da mesma empresa. Nesse sentido: Acórdão 205-01.331, da 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, de 05/11/2008, Rel. Conselheira Liege Lacroix Thomasi.

Com relação ao segundo argumento, no sentido de que a PLR dos gestores baseia-se na “simples obtenção de lucro”, também concordamos com a recorrente no sentido de que a lei também não exige que seja adotado outro critério concomitantemente à lucratividade.

Com efeito, o parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 estipula que as regras devem ser “claras e objetivas, quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas”.

Quanto ao incentivo à produtividade (*caput* do artigo 1º da Lei nº 10.101/2000), é preciso considerar que a lei não exige que haja qualquer tipo de segmentação da meta ou do resultado: nem por empresa, nem por departamento, nem por categoria, nem por empregado. Pelo contrário, a lei estabelece uma abertura muito grande para os empregadores, trabalhadores e sindicatos estabelecerem as regras que melhor atendam aos seus anseios, desde

que tais regras sejam “claras e objetivas”. No caso, portanto, bastaria a mera existência de lucro da empresa para que haja algum pagamento a título de participação nos lucros e resultados.

É até discutível se a mera vinculação ao lucro é a regra mais adequada para se incentivar o empregado, ainda que aqui estejamos tratando de gestores. De toda sorte, não parece que esta seja uma preocupação da lei que disciplina a participação nos lucros e resultados. Desde que a regra pressuponha qualquer lucro ou resultado, de forma clara e objetiva, não há base legal para a desconsideração da natureza jurídica de participação nos lucros e resultados.

Nas negociações coletivas de trabalho, em matéria de participação nos lucros e resultados, é intuitivo imaginar que os empregadores buscarão sempre o incentivo mais próximo do individual do que do coletivo (índices ou metas individuais ou de pequenos grupos) como também parece claro que os sindicatos de trabalhadores prestigiarão índices ou metas gerais, com pouca segmentação, a fim de sobrepor o interesse coletivo da categoria aos interesses individuais.

Dessa dicotomia ideológica, por vezes prevalecerá o interesse do empregador (regras mais pormenorizadas e individualizadas) e, por outras tantas vezes, preponderará o interesse sindical (regras mais genéricas, mas abstratas, como as ligadas exclusivamente ao lucro, ao salário e à condição de empregado da empresa). Em matéria de participação nos lucros e resultados, a lei buscou interferir o mínimo possível, exigindo tão somente regras claras e objetivas, exatamente para não interferir nessa livre negociação de trabalho.

Deve-se considerar também não há na lei qualquer exigência de que se conjugue índices de lucratividade com outras metas e resultados. Não bastasse o nome do instituto ser participação nos lucros *ou* resultados (**conjunção alternativa**), o parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 estabelece que ela poderá considerar, *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.

Assim, nesse aspecto particular, não vejo qualquer ofensa das regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000, pois a norma coletiva condiciona à existência de lucro e os critérios de pagamento encontram-se dentro dos parâmetros legais.

No entanto, quanto ao terceiro vício apontado, relativo à previsão de que os gestores recebam valores decorrentes de resultados de outras empresas, entendemos que tal fato, por si só, já é suficiente para desnaturar todo o plano relativo aos gestores, posto que ainda no campo da formulação do PLR. Vejamos.

A desvinculação da PLR dos conceitos de salário e de remuneração, inclusive para fins de incidência de contribuição previdenciária, somente tem sentido se a *participação* do trabalhador colaborar para o *lucro* ou *resultado da empresa*.

Ora, na medida em que a PLR relaciona-se ao incremento de produtividade, somente a performance da célula na qual estão inseridos empregador (empresa) e trabalhador é que pode ser considerada como parâmetro para fins de pagamento da PLR. Não é o lucro ou resultado da econômica global, do país, do setor produtivo ou do grupo econômico que condicionam a percepção da PLR, mas tão somente a performance daquela empresa, na qual estão vinculados, jurídica e contratualmente, empregador e trabalhador ou, se preferirem, empresa e segurado.

Não se nega o fato de o desempenho da empresa colaborar para a lucratividade ou resultado do grupo econômico, mas, até aí, como se disse, o resultado de uma grande empresa também colabora para o desempenho de seu setor produtivo e nem por isso é lícito vincular o pagamento da PLR ao resultado do setor produtivo. Portanto, obedecendo a critérios puramente jurídicos (personalidade jurídica), deve-se tomar em conta, sempre, única e exclusivamente, o lucro ou resultado da empresa na qual está inserido o trabalhador.

Note-se, ademais, que, sob o ponto de vista do direito previdenciário, o empregador pode utilizar o critério que quiser para remunerar seus trabalhadores, mas, para fins de gozo da norma isentiva, deve obedecer aos estritos ditames da Lei 10.101/2000, que não abre a possibilidade de utilização do lucro ou resultado de empresa integrante do grupo econômico.

Ainda que tal fato seja suficiente para manter integralmente o lançamento, cumpre acrescer que a recorrente não logrou êxito em comprovar a inexistência dos demais vícios no pagamento da PLR:

(iv) não foram observadas as regras estabelecidas no respectivo acordo, em relação aos gestores, com a distribuição de valores superiores àqueles devidos e com critérios de cálculo distintos dos acordados; e

(v) em relação às participações referentes ao ano de 2006, pagas em fevereiro de 2007, a recorrente utilizou a forma de cálculo prevista no acordo de participação nos resultados firmado em 11 de janeiro de 2007, para o período posterior, qual seja o de janeiro de 2007 a dezembro de 2008;

É preciso considerar, todavia, que como estes dois vícios encontram-se no campo da execução dos planos e não na formulação, isoladamente, não teriam o condão de desnaturar todo a PLR, razão pela qual somente poderia ser desconsiderado o montante que sobejasse os limites do acordo coletivo.

De toda sorte, os planos devem ser integralmente desnaturados, pois, como visto, pois as normas coletivas condicionam o pagamento ao resultado de outras empresas.

Sendo assim, deve ser mantido o lançamento,

Multa. Retroatividade Benigna. A recorrente requer a aplicação do disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, para, sendo mais benéfica, aplicar a retroatividade da lei, com base no art. 106, II, c, do CTN.

Com razão a recorrente.

Apurado o descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer), compete à autoridade fiscal lavrar Auto de Infração, aplicando a penalidade

correspondente, que se converterá em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

No presente caso, a obrigação acessória corresponde ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento definido em regulamento (GFIP), TODOS os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

Ao deixar de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias, a recorrente infringiu o artigo 32, IV, § 5º, da Lei n.º 8.212/91; e o artigo 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, por intermédio da GFIP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, sendo que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada.

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, estava contida no artigo 32, § 5º, da Lei n.º 8.212/91; e no artigo 284, II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99:

Art.284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados	½ valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
Acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com

dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do art. 283, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

§ 1º A multa de que trata o inciso I, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.

§ 2º O valor mínimo a que se refere o inciso I será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.

Era considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que era apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total será o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

Entretanto, as multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, já na redação da Lei nº 11.941/2009, nestas palavras:

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

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

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

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-

apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Destarte, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, § 5º, com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO do recurso para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso à recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, ‘c’ do CTN.

É como voto.

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Leonar Henrique Pires Lopes, redator designado

Da regularidade dos critérios de distribuição formulados no Programa de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR.

Após análise das razões contidas no voto proferido pelo Ilmo. Conselheiro Relator, peço a máxima vênica para divergir do seu entendimento, pelos fundamentos a seguir expostos:

No recurso em comento, a Recorrente pleiteia o reconhecimento da regularidade do seu Programa de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, de forma a não incidir a contribuição previdenciária sobre pagamentos a segurados empregados a título de Participação nos Resultados, em virtude da inexistência de quaisquer fatos geradores que dessem causa à incidência daquela contribuição.

A Participação nos Lucros ou Resultados da Empresa corresponde à parcela não fixa da remuneração do trabalhador que guarda uma relação direta com o desempenho da empresa. Não deve, portanto, ser confundida com aumentos reais de salários que são incorporados devidamente à remuneração, mesmo quando baseados na produtividade ou qualquer outro indicador de eficiência. Tão pouco se trata de um simples abono sem nenhuma ligação com o resultado do empreendimento. A PLR é, simultaneamente, uma parcela variável da remuneração do trabalhador e um prêmio pelos resultados econômicos – financeiros ou físico – operacionais alcançados.

Tal programa permite que o empregado participe dos resultados da atividade, distribuindo-lhe valores a partir do atingimento de metas, estabelecidas por meio de critérios claros e objetivos, sem, contudo, empregar-lhe os riscos que lhe são inerentes, até porque estes devem permanecer com o empregador investidor.

Trata-se, portanto, da interligação de vários indicadores que, a partir de uma análise conjunta, irão definir o valor final a ser pago àqueles que dele participam. Estes indicadores são, entre outros, o comportamento do lucro, a rentabilidade e a evolução do desempenho dos empregados. O PRL é, portanto, um tipo de remuneração flexível, pois é influenciado pelos resultados da produtividade, pela performance da empresa com relação a seu lucro.

Assim, por ser uma medida que preserva o interesse de todos os envolvidos na produção, a Lei exige a participação de representantes de todos os interessados na elaboração do PLR, que devem estipular conjuntamente as metas, os resultados e prazos.

Ocorre que a Lei 10.101/2000, que versa sobre o PLR dos empregados, não foi tão específica em prever todas as formalidades, critérios e condições para elaboração do Programa, devendo, por isso, tal liberdade concedida aos elaboradores ser interpretada amplamente, sem restringir-lhe a eficácia, desde que seja observada sua finalidade e as exigências legalmente postas, evitando-se, por outro lado, qualquer tentativa de sua utilização como meio de burla à tributação e de substituição da remuneração dos empregados.

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

Autenticado digitalmente em 30/05/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 30/05/2014 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 06/06/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 18/07/2014 por LIEGE LACROIX THOMASI
Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O que se observa é que a Lei previu apenas os seguintes requisitos:

- Negociação entre empresa e empregados, com representantes de ambas as categorias;
- Regras claras e objetivas;
- mecanismos de verificação das informações relevantes para atingir as metas;
- previsão da periodicidade da distribuição, do período de vigência e dos prazos.

Todos esses requisitos, na verdade, buscam garantir que o PLR tenha a participação das duas categorias (empregados e empregadores) tanto no momento de sua elaboração quanto de sua execução, podendo ser acompanhado por todos os envolvidos quanto ao cumprimento e ao alcance de metas.

Veja-se que a Lei não faz qualquer exigência quanto ao mesmo percentual de lucro para todos os empregados e colaboradores da empresa, pois é perfeitamente possível que haja uma distribuição conforme o cargo ou função desempenhado. O fato de haver diferenças nos percentuais acordados não descaracteriza o caráter coletivo e de incentivo à produtividade que tem o PLR, uma vez que serve, inclusive, como estímulo ao desenvolvimento interno do quadro de funcionários.

É possível, portanto, que sejam traçados planos e metas diferenciados para cada tipo de empregado, assim considerando a função exercida por cada um. Ora, quanto mais específica for a meta a ser atingida por um determinado cargo, maior objetividade haverá no critério estabelecido e mais fácil será a aferição dos resultados alcançados, o que, por sua vez, facilitará a execução do PLR, dado o fato de ter sido elaborado em função das especificidades de cada serviço desempenhado pela empresa.

Além do mais, no que pertine aos cargos de diretores, gestores e coordenadores, vê-se que, em razão de seu elevado grau de complexidade, não é possível estabelecer rigorosamente as mesmas metas designadas aos cargos de menor complexidade, pois a função daqueles é muito mais de gestão e controle, atividades que, por sua própria natureza, são mais abrangentes.

Dessa forma, enquanto que para os cargos de menor complexidade será mais fácil se estabelecer critérios objetivos partindo da verificação do binômio qualidade/quantidade devido à maior especificidade do serviço prestado, para os cargos de maior complexidade, em razão do trabalho desenvolvido, haverá uma predominância do fator qualidade na determinação das metas atingidas, o que não significa fechar os olhos para o fator quantitativo, visto que este pode ser aferido por meio de critérios como o lucro líquido, por exemplo.

Em outras palavras, quanto maior específico para a atividade do empregado for o critério de participação, mais objetivo este será, o que deveria ser buscado por todas as empresas e estimulado pelo próprio Fisco.

Ao contrário, um critério uniforme para todos os níveis e atividades da empresa levaria ao distanciamento do fim precípua do PLR, já que teria que ser o mais abrangente possível e, conseqüentemente, o mais difícil de ser detectado.

Destarte, não há que se falar em impossibilidade de estabelecimento de percentuais diferentes de participação nos lucros e resultados em função dos cargos desempenhados, pois tal política serve não só como um estímulo ao crescimento pessoal do funcionário, mas também para o desenvolvimento coletivo da empresa. O que não é possível, na verdade, é a diferença nos percentuais de participação distribuídos entre o mesmo nível hierárquico, o que, de fato, fere o ideal de isonomia e desenvolvimento coletivo da empresa, mas que não ocorre no caso concreto em análise.

As regras do PLR devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos, tendo-se em vista, por outro lado, que a finalidade do Programa é desenvolver a empresa com a participação do empregado nos resultados alcançados.

O que o legislador quis dizer ao estabelecer a clareza e a objetividade das regras como um dos pressupostos para a validade do PLR foi que tais premissas apresentam um eminente caráter teleológico, ou seja, que devem ter por escopo o desenvolvimento coletivo dos funcionários, diretores e da própria empresa, devendo, portanto, os critérios estabelecidos serem condizentes com tal finalidade, o que é verificado no PLR ora em análise.

Além do mais, não procede o argumento do Fisco de que o fato de os gestores receberem, a título de participação nos resultados na presente empresa, valores tomados como parâmetros resultados de outras empresas, embora pertencentes ao mesmo grupo econômico, enalteceria o suposto tratamento diferenciado a eles conferidos.

A Lei nº 10.101/2000 estabelece como requisito de validade para o PLR a negociação entre a empresa e os empregados ao longo do processo de elaboração, o que ocorre no caso concreto e é, inclusive, atestado pelo Relatório Fiscal que afirma que a celebração do referido Programa de Distribuição de Lucros e Resultados teve a participação da comissão indicada pela empresa, a comissão escolhida para representar os funcionários (empregados), além da participação de um membro indicado pelo Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Caxias do Sul, representando também os funcionários, estando, portanto, devidamente preenchido o requisito legal em comento.

O fato de ter sido estabelecido como critério de aferição das metas realizadas fatores não internos da própria empresa, porém não totalmente alheios, já que pertinentes ao grupo empresarial, não macula o PLR em análise.

Ora, a afirmação de que o critério atinente ao grupo empresarial confrontaria a exigência legal de que o PLR fosse discutido entre empregados e a mesma empresa não tem qualquer pertinência. Isto porque no caso concreto foi efetivamente a empresa quem negociou os termos dos critérios. Se um destes toma como base dados do grupo empresarial, não há qualquer irregularidade na formalização do acordo.

Por outro lado, não se pode perder de vista que as empresas do mesmo grupo econômico apresentam relações bastante próximas, tanto que o Fisco sempre as considera conjuntamente na ocasião do lançamento, até por imposição legal, já que teriam um mesmo comando de decisões, às vezes até com mesma administração.

Estabelecer que os resultados alcançados por outra empresa do grupo econômico sirvam de critério para aferição da participação nos lucros e resultados é medida condizente com a própria sistemática adotada pela legislação previdenciária e trabalhista, já que tratam as empresas como solidárias e intrinsecamente relacionadas umas as outras, inclusive quanto aos fatos geradores das contribuições.

Destarte, como os dispositivos insertos na Lei 10.101/2000 foram devidamente observados pela Recorrente, não há, no caso concreto, o dever de recolher a contribuição previdenciária incidente sobre as verbas repassadas a título de PLR, em virtude da ausência de fato gerador de obrigação principal, pois o PLR da Recorrente obedeceu aos critérios legalmente exigidos.

Todavia, consta nos autos, inclusive reconhecido pela própria empresa Recorrente que, em alguns períodos, o valor repassado a título de verbas decorrentes do PLR excedeu as quantias previstas no próprio programa pela Recorrente formulado, devendo, portanto, apenas sobre a parcela excedente e aqueles apurados com critérios de cálculo distintos do que foi acordado, haver incidência da contribuição previdenciária correspondente, em razão de seu caráter remuneratório.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo o lançamento, apenas, no que se refere à distribuição de valores superiores aqueles devidos no acordo de Participação nos Lucros e Resultados dos gestores e aqueles apurados com critérios de cálculo distintos do que foi acordado.

É como voto.

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes