



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

Processo n° 12448.721031/2010-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **2803-01.623 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 20 de junho de 2012
Matéria Auto de Infração. Obrigação Acessória
Recorrente BNY MELLON GESTÃO DE PATRIMÔNIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 01/12/2010

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP.
APRESENTAÇÃO COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS
OU OMISSAS.

Apresentar a empresa GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, constitui infração à legislação previdenciária.

MULTA APLICÁVEL. LEI SUPERVENIENTE MAIS BENÉFICA.
APLICABILIDADE

O artigo 32 da lei 8.212/91 foi alterado pela lei 11.941/09, traduzindo penalidade, em tese, mais benéfica ao contribuinte, a qual deve ser aplicada, consoante art. 106, II “c”, do CTN, se mais favorável. Deve ser efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A,I, da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente.

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, nos termos do voto do(a) relator(a), para que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A,I da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente. Vencido(a) o(a) Conselheiro(a) Amílcar Barca Teixeira Junior e Gustavo Vettorato. O Conselheiro Osmar Pereira Costa pela manutenção da multa aplicada.

assinado digitalmente

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

assinado digitalmente

Oséas Coimbra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima, Oséas Coimbra Júnior, Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Natanael Vieira dos Santos e Osmar Pereira Costa.

Relatório

A empresa foi autuada por descumprimento da legislação previdenciária conforme disposto no relatório da decisão impugnada, que transcrevo em parte.

2.

Informa a Auditoria Fiscal que a empresa deixou de incluir em GFIP, antes do início do procedimento fiscal, pagamentos, a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, feitos para empregados e a diretores não empregados (contribuintes individuais), nas competências fevereiro e setembro de 2007.

A Decisão-Notificação – fls 160 e ss, conclui pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo o Auto lavrado. Inconformada com a decisão, apresenta recurso voluntário tempestivo, alegando, na parte que interessa, o seguinte:

- Em 01.12.2010, a Fiscalização lavrou contra a RECORRENTE os autos de infração nºs 37.313.997-7 (Processo nº 12448.721033/2010-05) e 37.313.996-9 (Processo nº 12448.721032/2010-52), para lhe exigir, respectivamente, supostos débitos de contribuição previdenciária (parcela patronal) e contribuição para o custeio do Seguro Acidente do Trabalho (SAT), e contribuição previdenciária correspondente à parcela do segurado (CONTRIBUIÇÕES), ambos acrescidos de multa e juros moratórios.
- As referidas CONTRIBUIÇÕES foram exigidas sobre os pagamentos de participação nos lucros e resultados (PLR) efetuados aos empregados da RECORRENTE nos meses de fevereiro e setembro de 2007, em razão de a Fiscalização ter entendido que tais pagamentos estariam em desacordo com a Lei nº 10.101, de 19.12.2000.
- Em sua impugnação, a RECORRENTE demonstrou a improcedência do AUTO, sob os seguintes fundamentos: (i) os pagamentos efetuados aos empregados da RECORRENTE a título de PLR não estão sujeitos à incidência das CONTRIBUIÇÕES, conforme defesa apresentada pela RECORRENTE contra os autos de infração nºs 37.313.997-7 e 37.313.996-9, e, portanto, tais valores não deveriam ter sido informados nas GFIPS da RECORRENTE; (ii) ainda que os pagamentos em exame estivessem sujeitos à incidência das CONTRIBUIÇÕES (e, portanto, devessem ser informados em GFIP), a exigência da multa formulada pelo AUTO seria indevida, por força do princípio da consunção; e (iii) mesmo que a multa lançada pelo AUTO fosse devida, ela deveria ser reduzida a R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações supostamente omitidas, observado o limite mínimo de R\$ 500,00, nos termos das alterações promovidas pela Lei nº 11.941, 27.05.2009.

- Na presente data, a RECORRENTE protocolou recursos voluntários nos referidos processos, demonstrando as razões que justificam a reforma das decisões de 1a. instância neles proferidas.
- Nesse passo, não estando a PLR paga aos empregados da RECORRENTE sujeita à incidência das CONTRIBUIÇÕES, é descabida a multa exigida no AUTO em epígrafe, já que a RECORRENTE realmente não deveria ter declarado os respectivos pagamentos em suas GFIPS.
- Dessa forma, e tendo em vista a conexão do processo em epígrafe com aqueles decorrentes dos autos de infração nºs 37.313.997-7 (Processo nº 12448.721033/2010-05) e 37.313.996-9 (Processo nº 12448.721032/2010-52), a RECORRENTE requer que todos eles sejam julgados conjuntamente, para evitar prolação de decisões divergentes.
- Descabimento da multa em exame em face do princípio da consunção. A infração relativa ao descumprimento de obrigação acessória (omissão de fatos geradores em GFIPs) é absorvida por aquela mais gravosa, qual seja, a relativa ao descumprimento da obrigação principal (falta de recolhimento das CONTRIBUIÇÕES), por força do princípio da consunção. Isso porque, se a RECORRENTE deixou de recolher as CONTRIBUIÇÕES sobre os pagamentos efetuados a título de PLR, por entender que não seriam devidas, não haveria nenhum sentido em declarar esses valores em suas GFIPS. Um fato é incidível do outro. Logo, não é razoável que haja dupla penalização em relação a dois fatos incidíveis.
- Na sessão de votação, foram apresentados memoriais solicitando o julgamento conjunto com o auto referente às obrigações principais.
- Requer a reforma da decisão prolatada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Oséas Coimbra

DO JULGAMENTO CONJUNTO COM O AUTO REFERENTE À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

Em que pese a conveniência do simultâneo julgamento de matérias afins do mesmo contribuinte, evitando-se decisões divergentes versando sobre situações análogas, o fato de existir outro processo de débito em trâmite normal não é fator impeditivo de julgamento por esta Turma do presente Auto de Infração.

Os documentos de débitos lavrados em razão do descumprimento de obrigação acessória, caso dos autos, e do não recolhimento devido, são autônomos, com distintos fatos geradores e fundamentação legal diversa, não se exigindo o conjunto julgamento.

Nessa linha, no RE 250844/SP, de 29.5.2012, O Min. Luiz Fux explicitou que, no Direito Tributário, inexistiria a vinculação de o acessório seguir o principal, porquanto haveria obrigações acessórias autônomas e obrigação principal tributária.

Também não há que se falar em decisões conflitantes, pois o que for decidido no presente processo em nada irá alterar o que decidido em outros processos da mesma empresa a serem julgados nesta ou em outra Turma de julgamento, a comprovar a inexistência de alcance comum entre os mesmos. Os processos seguirão o rito normal, com disponibilização de prazos para recurso, etc., como acontece rotineiramente neste Conselho. A título de registro, em praticamente todas as sessões desta Turma Especial são julgados apenas parte de processos lavrados na mesma ação fiscal, sem se levantar eventuais conexões.

DA AUTUAÇÃO

O ponto controverso cinge-se a decidir se os valores não declarados em GFIP - pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR – configuram salário de contribuição, de declaração obrigatório em GFIP.

Como alegado pela recorrente, tal matéria foi analisada nos processos 12448.721033/2010-05 e 12448.721032/2010-52.

No julgamento do processo 12448.721032/2010-52 esta Turma decidiu pela incidência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento das verbas em comento, com conseqüente declaração obrigatória em GFIP.

Transcrevo o voto proferido:

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

A lei 10.101/00 veio a efetivar a previsão constitucional trazida no art. 7º, XI, referente à participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. Complementando, a lei 8.212/91 em seu art. 28 § 9º, exclui a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga de acordo com a lei 10.101/00, do conceito de salário de contribuição.

O Relatório fiscal informa:

1. Os documentos denominados "PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS" foram assinados por representantes dos empregados, do empregador e do sindicato da categoria.
2. Ausência de regras ser claras e objetivas no plano assinado.
3. Os Planos de Participação nos Lucros apresentados não trazem metas, resultados ou prazos pactuados previamente nem mesmo índices a serem atingidos pela empresa. Ainda, também não há qualquer menção a regras claras e objetivas quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.
4. Atribui a um comitê de RH as funções de definir se haverá participação no lucro ou distribuição de resultados (embora o documento tenha o título de PLANO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS) e de definir os percentuais do lucro eventualmente distribuído.
5. As avaliações foram feitas à revelia do atingimento de qualquer meta ou resultado pactuado previamente. Os valores são estipulados de forma soberana por este comitê, evidenciando ainda mais a natureza de pagamento feito por mera liberalidade do empregador e sem qualquer vinculação ao cumprimento de acordo prévio.
6. Apesar de intimada, a empresa não informou detalhadamente como o referido comitê calculou os valores pagos a cada empregado, deixando de prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização.
7. Apresentou fichas de avaliação individual que não possuem qualquer relação de causa e efeito entre o instrumento de participação nos lucros e seu conteúdo. Exemplificando:
 - a. Nas fichas apresentadas como sendo referentes à avaliação do primeiro semestre de 2007 (pagamentos feitos em setembro de 2007) constam datas de avaliação somente relativas ao mês de janeiro, faltando, portanto, a avaliação do restante do semestre
 - b. Quesitos de avaliação totalmente subjetivos e genéricos são utilizados. Nas fichas de avaliação da funcionária Ana Paula Azevedo, relativas ao segundo semestre de 2006 e ao primeiro de 2007, constam

como metas avaliadas: "Aprimoramento no inglês", "Aprimoramento em informática", "Atendimento eficiente à mesa" e "Aprofundamento da organização das atividades". Ainda, na ficha de avaliação do funcionário Bruno Mattos Cianelli, referente ao segundo semestre de 2006, constam como metas avaliadas: "Continuidade da gestão eficiente dos fundos de caixa", "Ter melhor conhecimento da legislação referente aos fundos", "Estar apto a discutir a criação de novos produtos na área de fundos". Cópia destas fichas foram anexadas a este Auto de Infração

c. Consta da ficha de avaliação do funcionário Bruno Henrique Rocha de Oliveira relativa ao primeiro semestre de 2007, no campo das metas avaliadas, **que não foram traçadas metas**. Mesmo assim, este funcionário recebeu pagamentos a título de participação nos lucros em setembro deste ano. Cópia desta ficha foi anexada a este Auto de Infração.

8. Desproporcionalidade dos pagamentos feitos a título de participação nos lucros em relação aos salários/honorários dos segurados. Chegou-se a pagar a um único empregado quase 96 salários durante o ano de 2007 a este título, conforme planilha 01. A periodicidade (duas vezes ao ano) e essa desproporcionalidade na forma de distribuição deixam claro que este procedimento serve unicamente para mascarar remuneração.

PLANILHA 01

NOME	fev/07	SB	Q SB	set/07	SB	Q SB	TOT SB
ANA PAULA AZEVEDO	13.000,00	4.000,00 [^]	3,25	8.000,00	4.132,00	1,94	5,19
ANDRE LAGO JAKURSKI	90.000,00	7.000,00	12,86	150.000,00	10.303,00	14,56	27,42
BRUNA CAMMAROSANO ZOLINI	30.000,00	1.047,95	28,63	15.000,00	3.247,75	4,62	33,25
BRUNO H. ROCHA DE OLIVEIRA	-	-	-	22.000,00	3.000,00	7,33	7,33
BRUNO MATTOS CIANELLI	30.000,00	4.200,00	7,14	25.000,00	4.338,60	5,76	12,91
CAMILA ROSSI VIANNA DE SOUZA	24.000,00	10.000,00	2,40	50.000,00	10.303,00	4,85	7,25
CARLOS EDUARDO OLINTO	22.605,23	1.729,77	13,07	-	-	-	13,07
DELANO OCTÁVIO .IRGE FRANCO	733.304,72	33.000,00	22,22	742.548,08	33.000,00	22,50	44,72
ROBERTO DAVID BENISTI	396.437,62	8.288,00	47,83	407.754,73	8.561,50	47,63	95,46
RODRIGO DONATO OLIVEIRA	140.000,00	8.128,00	17,22	379.535,06	8.396,22	45,20	62,43
RODRIGO LUIS EBOLI	10.500,00	2.000,00	5,25	20.000,00	3.000,00	6,67	11,92
ROGÉRIO F. POPPE DE FIGUEIREDO	436.244,43	12.144,00	35,92	181.554,40	12.544,75	14,47	50,40
SOLANGE SROUR CHACHAMOVITZ	160.000,00	14.000,00	11,43	111.000,00	14.462,00	7,68	19,10

A empresa, em seu recurso, alega:

1. Imunidade da PLR prevista na constituição federal de 1988 (CF/88) para fins previdenciários, cuja auto-aplicabilidade esta atualmente, pendente de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Os valores pagos a título de PLR são desvinculados da remuneração por expressa determinação constitucional; conseqüentemente, não procede a exigência formulada pelo AUTO por ofensa direta ao disposto no art. 7º, inciso XI, da CF/88

2. O plano pactuado encontra-se de acordo com a lei 10.101/00, possuindo a recorrente um programa de PLR sério e criterioso.
3. Ao contrário do que aponta a Fiscalização, o art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/00 não exige que sejam estabelecidos programas de metas, resultados ou prazos para que os empregados façam jus ao recebimento de PLR. Trata-se de mera faculdade das partes
4. Ainda que as parcelas pagas pela recorrente aos seus empregados não pudessem ser caracterizadas como PLR, o que se admite apenas para fins de argumentação, o auto seria improcedente, na medida em que exige contribuições sobre ganhos eventuais.
5. A multa de mora incluída no AUTO deve ser excluída do valor crédito tributário, em razão da edição da Medida Provisória - MP - nº 449, de 03.12.2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27.05.2009), que deu nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212/91 e introduziu o art. 35-A

Passamos a nos manifestar.

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

A lei 8.212/91 informa:

§ 9º *Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente:** (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

(...)

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica;***

O art. 2º da lei 10.101/00, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, assim traz:

*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.

O arcabouço normativo citado traz as linhas gerais que devem ser obedecidas pelas empresas quando da implementação de participações nos resultados ou lucros. Não cabe, na esfera administrativa, avaliar eventual inconstitucionalidade das leis em vigor. É o que também expressamente determina o art. 62 do regimento do CARF, aprovado pela portaria GMF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Ad argumentandum tantum, o STJ já abordou a matéria sob o prisma suscitado.

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DA EMPRESA. INADMISSIBILIDADE.

I - O artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, instituiu como direito do trabalhador a participação nos lucros da empresa, desvinculada de sua remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei. A legislação aludida apenas poderá regulamentar a forma como será a participação nos lucros, não podendo, contudo, vincular tais valores à remuneração, sob pena de modificar o entendimento expresso no dispositivo legal constitucional.

*II - A norma encimada é de eficácia plena na parte em que desvincula a verba de participação nos lucros da empresa da remuneração, vedando a cobrança da contribuição social sobre tais valores. **No que concerne à forma de participação nos lucros e na gestão da empresa tal norma constitucional é de eficácia contida, pois dependia de lei para sua implementação.***

III - Nesse panorama, mesmo antes do advento da Medida Provisória nº 794/94, já era vedada a exigibilidade da contribuição social incidente sobre valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados. Precedentes: REsp nº 283.512/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 31/03/2003, p. 190 e REsp nº 381.834/RS, Rel. Min. GARCIA VIEIRA, DJ de 08/04/2002, p. 153. IV - Recurso especial a que se nega provimento

Resta assim demonstrado que a norma constitucional inculpada no art. 7º, inciso XI, é norma de eficácia contida, sendo válida sua implementação pela lei 10.101/00.

Do que trazido aos autos, constatam-se várias irregularidades que demonstram que a recorrente não obedeceu às regras delineadas, senão vejamos.

1. A cláusula 02 do acordo determina:

a. "Cláusula 2a. Dos princípios - O Plano observará os seguintes princípios gerais:

i. § 1º O Comitê de RH **será composto por 02 (dois) diretores e 02 (dois) Representantes dos Empregados da Estipulante;**

ii. § 2º A Estipulante distribuirá, por Exercício Social, **um percentual do seu Lucro Líquido Contábil**, apurado segundo as normas contábeis consignados nos Princípios Fundamentais de Contabilidade Fixados pelo Conselho Federal de Contabilidade e demais normas legais e administrativas, considerando, em particular a dedução no lucro líquido do período os eventuais prejuízos acumulados, bem como a dedução da própria participação atribuída aos empregados, na forma prevista em lei.

iii. § 3º **Poderá ainda** a estipulante optar pela distribuição de Resultados, **de acordo com o atingimento de metas gerais ou específicas, estabelecidas pela Diretoria.**

iv. § 4º Caberá exclusivamente ao Comitê de RH definir, em decisão soberana, o percentual do Lucro Líquido Contábil a ser objeto da participação, em cada exercício. (...)

v. § 6º **O Comitê** poderá decidir ampliar ou reduzir o percentual dos lucros a serem distribuídos, a cada exercício, sem que isso acarrete qualquer obrigação de manutenção do mesmo percentual para os exercícios posteriores.

b. Cláusula 5ª - Condições da forma de distribuição

i. A distribuição dos lucros pela Estipulante condiciona-se aos seguintes acontecimentos e parâmetros(...)

ii. b) ao desempenho individual dos empregados, a ser apurado **na forma do Programa de**

Avaliação de Desempenho, existente na Estipulante;

- iii. Parágrafo único. O Programa de Avaliação de Desempenho rege-se por suas normas próprias, conforme o instrumento geral que o instituiu."

c. Cláusula 13 – Da renovação; revisão e alteração

- i. Compete **exclusivamente ao Comitê de RH da Estipulante** renovar rever ou alterar a qualquer tempo, os critérios, Condições e conceitos estatuídos neste Plano.
- ii. § 1º. As alterações propostas serão submetidas à apreciação da Comissão dos Empregados e, do Sindicato representante da Categoria Profissional, **para conhecimento.**
- iii. § 2º. Recusadas as alterações pela Comissão de Empregados, ou manifestada qualquer discordância pelo Sindicato, **cabará ao Comitê de RH deliberar pela manutenção ou não do Plano,** como se encontrava originariamente.

Das regras do PLR assinado, temos as seguintes conclusões:

A lei 10.101/00, em seu art. 2º, seja no inciso I ou II, determina expressamente a participação dos empregados e seu sindicato no ajuste das regras, seja através de convenções coletivas ou individualmente, por empresa.

No acordo assinado temos que um Comitê formado por empregados e representantes da empresa irá determinar o percentual do Lucro Líquido Contábil a ser objeto da participação, afastando indevidamente a participação do sindicato.

Outro ponto irregular seria o fato de que, apesar de a lei não determinar que seja quantificado, quando da assinatura do PLR, os valores a serem distribuídos, a norma determina a fixação dos direitos substantivos da participação, *contrario sensu* veda a entrega de tal responsabilidade completamente ao alvedrio do empregador, pois teríamos a esdrúxula situação de exigir padrões diferenciados de trabalho sem um contrapartida delineada.

Passo seguinte, há a previsão (§ 3º) de que o empregador, **unilateralmente**, pode optar pela distribuição de resultados, agora de acordo com o atingimento de metas gerais ou específicas, **estabelecidas pela Diretoria** – agora sequer o Comitê paritário participa as regras postas.

O parágrafo único da cláusula 5ª determina que “O Programa de Avaliação de Desempenho rege-se por suas normas próprias”. Tais regras (doc. 04)

não foram objeto de acordo, pois não constam do PLR, sendo instrumento apartado, feito unilateralmente pela empresa, sem o aval dos empregados ou sindicato, outra irregularidade e a ser apontada.

Das avaliações trazidas, temos que não abrangem todo o período da distribuição, possuem elementos de extrema subjetividade, especialmente no quesito “Metas e Objetivos”, tais como “participar mais das discussões”, “desenvolver mais estudos”, “está na metade do caminho” etc., além de **não demonstrar como aquela avaliação refletiu no valor pago a título de PLR**, informação imprescindível à transparência do processo. Não há como o empregado saber qual objetivo atingir, tampouco fiscalizar se o objetivo do plano, seja ele qual for, foi alcançado e de quanto terá direito de participação.

Qual a sistemática utilizada que desaguou em pagamentos de variaram de R\$ 21.000,00 a R\$ 1.475.852,80 pagos a um dos dirigentes? Nesse ponto, vale colacionar julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

*TRF4. APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº
2003.71.07.011796-7/RS. D.E. Publicado em 16/07/2009*

(...)

*4. A participação nos lucros paga ao diretor não empregado integra o salário-de-contribuição. O mesmo sucede em relação ao diretor empregado, se o mesmo, **quanto à participação nos lucros, goza de situação privilegiada em relação aos demais empregados.***

(...)

O Min Luiz Fux, relator do REsp 865489 (2006/0074749-5 - 24/11/2010), transcreve excerto do acórdão hostilizado que resume o que se espera quando da formalização de planos de participação.

*"Embora com alterações ao longo do período, as linhas gerais da participação nos resultados, estabelecidas na legislação, podem ser assim resumidas: a) **deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação;** b) **deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos;** c) **necessidade de fixação de regras claras e objetivas;** d) **existência de mecanismos de aferição dos resultados***

No RESP ° 856.160 - PR (2006/0118223-8) da Ministra Eliana Calmon traz elucidativa manifestação sobre o tema.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

1. Embasado o acórdão recorrido também em fundamentação infraconstitucional autônoma e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o recurso especial.

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

4. Ambas as Turmas do STF têm decidido que é legítima a incidência da contribuição previdenciária mesmo no período anterior à regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconsiderado por esta Corte.

5. Recurso especial não provido.

Vejamos seu voto.

O cerne da controvérsia discutida nos autos reside em se definir se o pagamento realizado pela empresa, a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as normas da MP 794/94, convertida na Lei 10.101/00, tem como consequência a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores. (...)

Com efeito, a isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora, no caso a MP 794/94 e a Lei 10.101/00, por força da expressa previsão do art. 7º, XI, da Constituição Federal, cuja redação é a seguinte: (...)

Também a Lei 8.212/91 possui idêntica previsão no art. 28, § 9º, "j", condicionando a fruição do benefício fiscal em questão à observância da legislação específica. Confira-se(...)

À luz da previsão legal acima, portanto, **não se sustenta o argumento de que não existe lei determinando a incidência da contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei específica, pois, em tal situação, elas perdem essa característica e são tratadas como remuneração, assim entendida como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título durante o mês, ou seja, a**

regra é a tributação, afastada apenas se cumpridas as exigências da lei isentiva.

Em outras palavras, para o gozo do benefício fiscal pretendido pela recorrente, torna-se indispensável a observância da disciplina da lei específica acerca da forma que deve ser creditada a participação nos lucros, como bem decidiu o Tribunal de origem. (...) Diante disso, tenho por devida a contribuição previdenciária se o creditamento da participação dos lucros ou resultados não observou as disposições legais específicas, como estabelece o art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/91, e conforme bem decidiu o acórdão recorrido que, por isso mesmo, não merece quaisquer reparos

A cláusula 13 avança nas irregularidades, ao estipular que um Comitê de RH **da estipulante** terá total autonomia para renovar, revisar e alterar o plano, dando apenas ciência à Comissão dos Empregados, em total discordância com a lei 10.101/00, dando ampla liberalidade ao empregador para alterar as normas postas da forma que bem entender.

Como bem trazido pela recorrente, o acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais de nº 9202-00.503, de relatoria do Conselheiro Elias Sampaio, aponta importantes considerações, que transcrevo.

O artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, ao desvincular a participação nos lucros da remuneração, estabeleceu a exigência de lei que disciplinasse a forma desta participação. Assim, as parcelas relativas à participação nos lucros posteriores à edição da Medida Provisória nº 794/94 devem observar os requisitos por ela impostos. Sobretudo porque o art. 28, inciso I, § 9º, da Lei nº 8.212, condiciona a exclusão de tais valores do salário-decontribuição à observância da legislação de regência.(...)

A objetividade e clareza exigida pelo § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, nada mais representam do que uma forma de se garantir que não hajam dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: há uma integração entre o capital e o trabalho, pela recompensa com a participação nos lucros ou resultados por parte do trabalhador e a empresa ganha em aumento da produtividade.

(...)

Assim, para a PLR ser paga de acordo com a legislação específica deve, **cumulativamente:**

a) Resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, **integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato** da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo;

b) Do resultado dessa negociação **deverão constar regras claras e objetivas** quanto a fixação dos direitos substantivos e quanto a fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, **mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo;**

c) O resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;

d) Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;

e) Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil;

f) Por fim, a legislação determina formas de resolução de impasses quanto a PLR: a mediação ou a arbitragem de ofertas finais.

(...)

Destarte, face ao exposto e considerando as cláusulas do acordo coletivo acima transcritas, neste ponto, não tenho como divergir dos fundamentos adotados pelo relator do voto condutor do acórdão recorrido, ao concluir que **foram atendidas as exigências de que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constam 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, ni verbis:**

Resta patente que as regras devem ser claras e objetivas, devendo também constar elementos efetivos de aferição que comprovem o alcance ou não do que proposto e nada disso consta do PLR acostado, nem regras claras, tampouco critérios objetivos de aferição. Vejamos jurisprudência deste Conselho.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO DE EMPREGADOS NOS LUCROS (PLR). DEDUTIBILIDADE.

A dedutibilidade dos valores pagos à título de Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), **depende da adoção de regras claras e objetivas, consignadas em acordo/convenção coletiva do sindicato da categoria ou acordo particular adotado através de prévia negociação com comissão de trabalhadores, contando com a**

participação do respectivo sindicato da categoria. (...)

Processo nº 13808.000154/2002-28. Acórdão nº 1803-00.467. 1ª Seção de Julgamento. 3ª Turma Especial. Sessão de 08 de julho de 2010.

Temos assim que a Participação nos Lucros e Resultados, na forma pactuada, se desvirtua do que preconizado em lei. O PLR firmado confere ao empregador vasta liberalidade na condução da distribuição do benefício, estando ausentes a objetividade e clareza necessárias ao instrumento, além de indevidamente afastar os empregados e sua representação sindical do processo de construção e efetivação do plano, bem como a ausência de elementos efetivos de aferição.

A falta de regras claras permite inclusive distorções de pagamento como a que demonstrada na planilha 01, onde somente alguns recebem altas retribuições, em total descompasso com os demais empregados, o que também é vedado pelo ordenamento pátrio. A distribuição de forma desequilibrada comprova a falta de critérios uniformes com claro direcionamento de benefício a uma pequena parcela de empregados/dirigentes.

As avaliações existem por certo, mas não atendem ao que preconizado na lei 10.101/00, dando margem a todo tipo de manipulação por parte do empregador, em desacordo com a norma que rege o tema.

A legislação confere ampla autonomia negocial quando da implementação de PLR, mas há que existir parâmetros, seja quais forem, e sempre explanados de forma clara e objetiva, o que não ocorre *in casu*.

Vejamos o disposto no art. 28, I da lei 8.212/91, que versa sobre o conceito de salário de contribuição:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Percebe-se a abrangência do conceito, traduzindo a preocupação do legislador com a amplitude da base de cálculo de importante receita previdenciária. Mesmo que tais verbas remuneratórias não sejam pagas mês a mês, estão abarcadas pela norma, uma vez que esta alcança todo e qualquer rendimento pago, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço, nos exatos termos da Constituição e da Lei 8.212/91, posto que atreladas ao efetivo exercício da atividade laboral, comprovando sua natureza salarial, inclusive na linha dos precedentes jurisprudenciais já transcritos - REsp 865489 (2006/0074749-5 - 24/11/2010) e RESP

º 856.160 - PR (2006/0118223-8) e ainda em recente decisão também da Corte Superior:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE. OMISSÃO QUANTO À LEI DE REGÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RETORNO DOS AUTOS. NECESSIDADE.

(...)

2. A isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora; no caso, a Medida Provisória 794/94 e a Lei n. 10.101/00, e também o art. 28, § 9º, "j", da Lei n. 8.212/91, possuem regulamentação idêntica.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.(...) REsp 1264410 / PR. Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS. DJe 11/05/2012

Tudo de acordo com o parágrafo 10 do artigo 214 do Decreto 3.048/1999, que aprovou o Regulamento da Previdência Social.

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

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

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, **quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.**

Não obedecidos os critérios determinados pelo art. 28 § 9º da lei 8.212/91 c/c a lei 10.101/00, seja pelas regras obscuras, seja pelo alijamento dos empregados e sindicatos da elaboração e manutenção do plano, além da flagrante discrepância dos valores pagos, tenho que os importâncias distribuídas se enquadram no conceito de salário de contribuição, sujeitos assim à contribuição previdenciária.

DA MULTA APLICADA

O cumprimento das obrigações acessórias previstas na legislação previdenciária é de caráter obrigatório por parte dos contribuintes, não se confundindo com o adimplemento da obrigação principal.

Nessa linha, no RE 250844/SP, de 29.5.2012, O Min. Luiz Fux explicitou que, no Direito Tributário, inexistiria a vinculação de o acessório seguir o principal, porquanto haveria obrigações acessórias autônomas e obrigação principal tributária, o que afasta a tese de consunção suscitada.

A multa aplicada é a determinada pela legislação em vigor, em especial lei n. 8.212, de 24.07.91, artigos 32, §5º e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto no. 3.048, de 06.05.99, art. 284, II.

A atividade tributária é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais, sendo-lhe vedada a discricionariedade de aplicação da norma quando presentes os requisitos materiais e formais para a autuação. A penalidade aplicada encontra fundamento nos dispositivos legais retrocitados e foi corretamente aplicada pela autoridade fiscal, encontrando-se livre de vícios.

APLICAÇÃO DA NORMA MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE

O art. 106, inciso II, "c" do CTN determina a aplicação de legislação superveniente, caso esta seja mais benéfica ao contribuinte.

As multas em GFIP foram alteradas pela lei n.º 11.941/09, o que pode beneficiar o recorrente. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei n.º 8.212, senão vejamos:

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: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

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. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Dessarte, o valor do Auto de Infração deve ser calculado segundo a nova norma legal - art. 32-A,I, da lei 8.212/91, somente, e comparado aos valores que constam do presente auto, para se determinar o resultado mais favorável ao contribuinte.

No cálculo da multa devem se observados os valores mínimos, por competência, elencados no parágrafo 3º do mesmo artigo 32-A.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço do presente recurso e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A,I da lei 8.212/91, na redação dada pela lei 11.941/09, e comparado aos valores que constam do presente auto, para que seja aplicado o mais benéfico à recorrente.

assinado digitalmente

Oséas Coimbra - Relator.

Processo nº 12448.721031/2010-16
Acórdão n.º **2803-01.623**

S2-TE03
Fl. 20

CÓPIA