



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

Processo nº 13864.720081/2011-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.626 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de agosto de 2014
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES, SALÁRIO INDIRETO, PLR
Recorrente CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2009

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - SEGURADOS EMPREGADOS - PAGAMENTOS INDIRETOS - DESCUMPRIMENTO DA LEI - - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS - ACORDO PRÉVIO - ASSINATURA DE ACORDO NO FIM DO EXERCÍCIO - POSSIBILIDADE DE AUMENTO DE VALOR PAGO A TÍTULO DE PLR, POR DESEMPENHO INDIVIDUAL

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

ESTIPULAÇÃO DE METAS - CRITÉRIOS OU REGRAS - PREVISÃO NO ACORDO FIRMADO - FIXAÇÃO UNILATERAL PELO EMPREGADOR

As metas a serem alcançadas devem estar descritas nos acordos firmados, ou em documento apartado que obedeça a mesma forma exigida na lei 10.101/2000.

Entendo que a fixação de metas pela própria empresa posteriormente, não se amolda a pretensão constitucional de negociação de PLR, muito menos a exigência da lei que rege a matéria.

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS - DIRETORES ESTATUTÁRIOS - AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO

Tratando-se de valores pagos aos diretores estatutários, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da lei 10.101/2000, posto que essa só é aplicável aos empregados.

Da mesma forma, inaplicável a regra do art. 158 da lei 6404/76, quando não apresenta a empresa resultado positivo a ser distribuído.

PAGAMENTO EM VALOR SUPERIOR AO ACORDO DE PLR - NATUREZA DIVERSA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

Tendo o recorrente descumprindo os limites do acordo, passa a conceder à título de parcela excedente uma mera gratificação (ou mesmo prêmio descrito pelo auditor), ou seja, sob essa acaba por incidir contribuição previdenciária. Não é a nomenclatura “participação nos lucros” que define, por si só, a natureza da verba, mas sua finalidade e características.

PAGAMENTO A EMPREGADOS NÃO CONTEMPLADOS NO ACORDO DE PLR

Concordo com o recorrente que a lei 10.101/2000 não condiciona o PLR a uma permanência mínima, porém a lei 10.101/2000, exige que os termos dos pagamentos devem ser ajustados. Se realizado o pacto, o pagamento em desconformidade do acordo, acaba se afastando da natureza do PLR convencionado, passando, por mera liberalidade da empresa a constituir pagamento sobre outro fundamento.

Mesmo que a empresa diga que é PLR e observou os mesmos parâmetros, fato é que o acordo firmado não acobertava tal pagamentos. Dessa forma, não há como afastar a natureza remuneratória da verba, posto que na verdade não existia, para o pagamento a esses trabalhadores, negociação para concessão do benefício em conformidade com a lei 10.101/2000.

PLR - INOBSERVÂNCIA DA PERIODICIDADE SEMESTRAL

O simples fato de existirem mais pagamentos no mesmo exercício ou mesmo no mesmo semestre, não desnatura o PLR. Contudo, o ANEXO VI - , fl. 296, Relação de empregados que receberam o PPR mais de duas vezes no ano calendário 2009, descreve empregado a empregado, aqueles que receberam em mais de duas parcelas, e não entendi, como os meros complementos.

PAGAMENTOS DE MAIS DE DUAS PARCELAS DA PLR NO MESMO ANO CIVIL - DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO DA LEI 10.101/2000 - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA APENAS SOBRE AS PARCELAS EXCEDENTES.

A empresa deve respeitar a norma que a impede de efetuar o pagamento em mais de duas vezes no mesmo ano civil, o que restou descumprido. Todavia, a incidência tributária deve atingir apenas as parcelas que excederam a periodicidade legal.

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 - OMISSÃO EM GFIP - PREVIDENCIÁRIO

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a

obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

Inobservância do art. 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.: “ **informar mensalmente** ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)”.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2009

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI Nº 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.048/99 - NFLD CORRELATAS

A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionado ao resultado das NFLD lavradas sobre os mesmos fatos geradores.

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE DE LEI E CONTRIBUIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA

A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

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

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões acerca da periodicidade do pagamento, por entenderem que haveria incidência somente sobre a parcela excedente, os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo, Elias Sampaio Freire, Igor Araújo Soares, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carolina Wanderley Landin, sendo que os conselheiros Igor Araújo Soares, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carolina Wanderley Landin votaram também pelas conclusões quanto à exigência referente ao momento da pactuação. O conselheiro Kleber Ferreira de Araújo apresentará declaração de voto referente a questão da periodicidade do pagamento, que reflete o entendimento da maioria.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O presente processo correspondente ao lançamento de contribuições previdenciárias, incidentes sobre os valores pagos pela CERVEJARIAS KAISER BRASIL S/A. aos seus empregados, no período de 02/2007 a 12/2009, a título de Participação nos Resultados da empresa, bem como a multas por descumprimento de obrigações tributárias acessórias encontra-se assim dividido:

1. AI nº 37.262.822-2, às contribuições previdenciárias a cargo da empresa.
2. AI nº 37.262.823-0, às contribuições previdenciárias dos próprios segurados empregados;
3. AI nº 37.262.824-9, às contribuições destinadas a outras entidades e fundos;
4. AI nº 37.262.821-4, à multa por apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o que configura infração ao disposto no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991; e
5. AI nº 37.262.825-7, à multa por deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, o que configura infração ao disposto no inciso I do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, c/c o art. 225, inciso I e § 9º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 66 e seguintes,

6. Com relação aos pagamentos a empregados

- 6.1. a) Constatado o pagamento de valores a título de participação nos resultados, a Auditoria passou a verificar se o pagamento foi feito de acordo com os termos da Lei nº 10.101, de 19/12/2000, a fim de confirmar ou não o seu enquadramento na hipótese de não incidência de contribuição previdenciária contido no artigo 3º da referida lei; b) Os Acordos de Participação nos Resultados, em seu item 5 e parágrafos, estabeleceram que uma das regras para o pagamento do PPR é que houvesse resultado financeiro positivo, conforme índice EBITDA préestabelecido no Anexo I de cada Acordo.
- 6.2. Essa condição é aplicada apenas aos empregados que exercem função de chefe, coordenador, supervisor, especialista, administrativos, técnicos e operacionais, os quais poderão receber a título de "bônus" ou "PPR" de 1 a 1,3 salários, no caso de atingir as metas;

7. Com relação aos pagamentos aos diretores não empregados

- 7.1. a) O art. 2º da Lei nº 10.101/2000 estabelece que “A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados”. Portanto, não está previsto o pagamento de PPR para o dirigente da empresa, pelos seguintes motivos:

- 7.1.1. • seria estabelecer um acordo consigo próprio;
- 7.1.2. • incompatibilidade da condição de dirigente, no caso Diretores eleitos, com a condição de empregado, pois ao empregado é imposta a condição de subordinação, conforme previsto no art. 3º da CLT;
- 7.1.3. • o pagamento ou crédito de participação nos lucros de administradores, regida pela Lei nº 6.404/76, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias em qualquer caso, por falta de previsão legal de não incidência; e
- 7.1.4. • contraria o texto dos Acordos de Participação nos Resultados na sua cláusula 1 e 2, que ao estabelecer o objetivo do Acordo, limitou o seu alcance apenas ao empregados da empresa.
- 7.2. b) Não obstante, do exame das folhas de pagamento ficou constatado que, com base na alínea "b" do parágrafo 6º da Cláusula 5ª dos Acordos de Participação sob exame, os dirigentes Miguel Angel Peirano e Jorge Alexander Kowalski (ambos eleitos em assembleia realizada em 17/04/2006 e sem dados de vínculo trabalhista no CNIS) receberam valores a título de participação nos resultados, a saber:
- 7.3. c) Mencionada alínea "b", segundo a qual o PPR a ser pago a diretores será definido pela empregadora, contém dois elementos incompatíveis com a Lei n.º 10.101/2000, a saber:
- 7.3.1. • não sendo empregado, o dirigente não pode se beneficiar de acordo estabelecido entre empregador e empregados; e
- 7.3.2. • fere o ditame da Lei que condicionou o pagamento do PPR a regras claras e objetivas quanto à fixação do direito de receber o PPR, pois não estabelece a priori meta a ser cumprida pelo dirigente.
- 7.4. d) Com base nas informações dos vínculos empregatícios e empresariais, verificase que o vínculo entre a empresa e os Srs. Miguel Angel Peirano e Jorge Alexander Kowalski é de contribuinte individual diretor.
- 7.5. Portanto, os valores das rubricas pagos nos códigos 272, 273, 1347 e 1348 foram considerados retiradas pro labore.

8. Com relação ao estabelecimento das metas

- 8.1. a) Os Acordos firmados com os sindicatos não cumpriram o disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, quando ficou estabelecido, nos parágrafos quinto e sexto de sua Cláusula 5ª, que em relação aos trabalhadores ali identificados (empregados que se enquadrarem nos níveis de Coordenação, chefia e equivalentes, e empregados de nível executivo – gerentes e diretores –, consoante a estrutura de cargos e salários da empregadora), a meta para efeito de percepção da PPR seria definida pela própria empresa.
- 8.2. b) O pagamento do PPR para os empregados citados nesses parágrafos, em especial os gerentes e diretores empregados, ficou condicionado a metas a serem definidas pela empregadora, configurando um ato unilateral de vontade. Desta forma, mesmo com a concordância do sindicato, tal circunstância descaracteriza a tipificação do pagamento do PPR, nos termos da Lei n.º 10.101/2000, pelo que os pagamentos efetuados nas rubricas de código 272 PPR Bônus CP, 273 PPR Bônus LP, 275 Bônus PPR e 1343

PPR Gerencial não estão contemplados como hipótese de não incidência de contribuição previdenciária e, destarte, foram considerados bases de cálculo de contribuição previdenciária.

9. Com relação à periodicidade dos pagamentos

- 9.1. a) A empresa pagou valores a título de PPR para os empregados relacionados no Anexo VI do relatório fiscal em mais de duas ocasiões no ano de 2009. Em realidade, foram feitos pagamentos para a maioria dos empregados listados nos meses de março, abril e setembro, havendo ainda casos de o empregado receber em quatro meses do ano.
- 9.2. b) Tal procedimento contraria o § 2º do artigo 3º da Lei n.º 10.101/2000, de acordo com o qual “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.”, motivo pelo qual esses pagamentos não podem ser abrangidos pela hipótese de não incidência de que trata esse mesmo artigo.

10. Com relação aos montantes pagos acima dos limites

- 10.1. a) A cláusula 2 dos Acordos de Participação nos Resultados estipulou que, se atingida os resultados préestabelecidos, o PPR a ser paga para as categorias de chefe, coordenador, supervisor e especialista seria correspondente a 1,3 salários, e para as categorias administrativos, técnicos e operacionais o PPR seria correspondente a um salário do empregado.
- 10.2. b) Contudo, ficou constatado que foram feitos pagamentos a diversos empregados em valores superiores a estabelecido no Acordo, como o demonstra o Anexo VII do relatório fiscal, onde se encontram relacionados os pagamentos em valores acima de dois salários dos trabalhadores beneficiados.

11. Com relação ao período de contrato de trabalho

- 11.1. a) A cláusula 7, letra "a" do Acordo de Participação nos Resultados dispõe que para o empregado ser incluído no PPR é necessário que tenham mais de quatro meses ou 120 dias trabalhados na empregadora, no período de apuração dos resultados.
- 11.2. b) Ocorre que os empregados relacionados no Anexo VIII receberam pagamentos a título de PPR sem haver cumprido esse requisito, conforme descrito na coluna “Situação irregular para o recebimento do PPR (Rubricas 1342, 2434, 1345, 1346 e 1351)”.
12. A base de cálculo utilizada para o cálculo da contribuição da remuneração dos empregados foi o valor pago sob as rubricas denominadas PPR Bônus CP código 272, PPR Bônus LP código 273, Bônus PPR código 275, PPR Média Chefia código 1342, PPR Gerencial código 1343, PLR Lei 10101/00 código 1345, PPR VC código 1346, Bônus LP código 1347, Bônus CP código 1348 e PPR Complementar código 1351, conforme consta das folhas de pagamento do PPR da empresa e Relação de Pagamentos efetuados a empregados demitidos, apresentadas a auditoria fiscal em meio magnético;

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 26/07/2011, tendo a identificação ao sujeito passivo ocorrido no mesmo dia.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou defesa, fls. 1065 a 1077.

O processo foi baixado em diligência, com o objetivo de que a autoridade fiscal prestasse esclarecimentos, acerca da relação contida no anexo VII do relatório fiscal, tendo em vista que a planilha ali descrita não se refere a descrição contida no item 3.2.5 do relatório fiscal “valores superiores ao estabelecido no acordo”, fls. 1525 a 1542.

Foi elaborada informação fiscal, fl. 1545 a 1548, com as retificações pertinentes aos anexos apontados pelo impugnante.

Manifestou-se o recorrente fls. 1679, fazendo contraponto as retificações promovidas pelo recorrente alegando por fim, erro na apuração da base de cálculo em relação a certos empregados da planta de Jacareí.

Foi exarada a Decisão de 1 instância, 1731 a 1791, que confirmou a procedência parcial do lançamento, quanto aos Autos de Infração nº 37.262.8222, 37.262.8230 e 37.262.8249, retificando-se de R\$ 10.824.863,72 para R\$ 10.597.989,30, de R\$ 591.554,26 para R\$ 513.368,45 e de R\$ 1.388.578,90 para R\$ 1.356.435,04, respectivamente, os créditos por meio deles lançados, na forma do DADR – Discriminativo Analítico do Débito Retificado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2009

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Quando em desacordo com a legislação específica, os valores recebidos pelos empregados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa caracterizam fato gerador de contribuição previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. INEXISTÊNCIA DE LUCRO NO EXERCÍCIO. IRRELEVÂNCIA.

Quando não atrelado à existência de resultado contábil positivo, o direito dos trabalhadores à participação nos resultados da empresa permanece a despeito de esta haver apurado prejuízo em suas demonstrações financeiras.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAR INFORMAÇÕES DE INTERESSE DO INSS, POR INTERMÉDIO DA GFIP. DESCUMPRIMENTO. MULTA.

Constitui infração, punível com multa pecuniária, a empresa omitir, na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social GFIP, valores que constituam fatos geradores de contribuições previdenciárias, ou inserir, na mesma Guia, dados incorretos que provoquem alteração no cálculo das contribuições devidas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO. MOMENTO.

Em regra, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 1862 a 1873, contendo em síntese os mesmos argumentos da impugnação, os quais podemos descrever de forma sucinta:

13. Quanto à fixação da “PPR” com base nos resultados da empresa

- 13.1. O instituto da “Participação nos Lucros ou Resultados” encontra lastro no inciso XI do art. 7º da Constituição Federal, e regulamentação na Lei nº 10.101/2000, cujo art. 1º declara ser a PLR (i) “instrumento de integração entre o capital e o trabalho” e (ii) “incentivo à produtividade”;
- 13.2. É evidente que a conjunção “OU”, constante no nome do instituto, tal como definido na Constituição e na lei, autoriza o pagamento do benefício na presença de lucros ou de um outro resultado convencionado pelas partes (condições que não são cumulativas, mas alternativas), sendo isto confirmado pelo art. 2º da referida lei;
- 13.3. De fato, se a lei permite que as partes (trabalhadores e empresa) convençam critérios e condições outros daqueles que enumera (parte final do § 1º do art. 2º), claro está que estes podem estipular uma condição diversa do auferimento de lucro pela empresa;
- 13.4. Isso para não dizer que o comando afirma que os critérios ali enumerados (dentre os quais o lucro inciso I, *in fine*) podem ser levados em conta, o que obviamente significa que também podem não o ser. E que, ao lado dos índices de lucratividade, a lei indica critérios alternativos que nada têm que ver com o auferimento de lucro;
- 13.5. Com efeito, impedir o estabelecimento de PPR segundo critérios diversos do lucro equivale a transferir parcialmente para os empregados o risco do empreendimento, contra o que dispõe o art. 2º da CLT. De fato, pode muito bem ocorrer que, apesar de todo o esforço dos empregados, a empresa apresente prejuízos em um dado ano, em razão de variáveis completamente fora do controle daqueles, como as taxas de juros ou de câmbio, desastres naturais, crises internacionais e outros;
- 13.6. Nada justifica, assim, as afirmações do Fisco de que resultado é, no contexto da lei, sinônimo de lucro, e de que a verificação de prejuízo obsta em qualquer hipótese o pagamento de PPR. Tudo depende, como é natural, dos termos do ajuste celebrado entre a empresa e seus empregados;.
- 13.7. Pois bem, a Impugnante celebrou vários Acordos Coletivos de Participação nos Resultados quanto ao período autuado, onde, em linhas gerais, ficou estabelecida a divisão das metas em dois grandes grupos: um de caráter coletivo (Indicador Global do Negócio), outro associado à individualidade do trabalho dos empregados, em seus diversos níveis e funções (Placar de Resultados FCE)

- 13.8. Vale notar, inclusive, que há preponderância das metas individuais sobre os Indicadores Globais, como o demonstra, a título de exemplo, o item 5 (“Da Composição do PPR”) do acordo celebrado na Unidade Escritórios de São Paulo para o período de 2007;
- 13.9. Da análise desses acordos fica nítido que houve fixação de metas claras e objetivas condicionantes do pagamento de Participação nos Resultados, tal como exige a Lei nº 10.101/2000, art. 2º, § 1º); 10ª) É essencial observar que os acordos firmados pela Impugnante não aludem em nenhum momento a Participação nos Lucros e tampouco adotam o auferimento de lucro como condição (“gatilho”) para o pagamento do benefício. Falam, sim, em Participação nos Resultados, condicionando-a à obtenção de um certo nível de EBITDA, vale dizer, “Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization” (ganhos antes do pagamento de juros, tributos, depreciações e amortizações);
- 13.10. Noutras palavras, o EBITDA equivale ao resultado operacional da empresa, que é justamente aquele pelo qual os empregados podem ser responsabilizados (sendo certo que a contratação de financiamentos a juros depende de decisões de diretoria muito além de sua alçada). Bem por isso, este é o critério normalmente adotado para efeito de participação nos resultados, certo como é que somente com indicadores estritamente operacionais é possível aferir o melhor ou pior desempenho dos empregados; 13ª) Assim, ao preferir o EBITDA ao lucro, a Impugnante não inovou em nada, adequando-se às práticas do mercado e é importante reconhecê-lo— beneficiando os seus colaboradores, que doutro modo nada receberiam em anos de resultados finais negativos;
- 13.11. Oportuno ainda esclarecer que, ao contrário do que sustenta a autuação, a PPR paga quando não há lucros não se transforma só por isso em prêmio, como se depreende da doutrina de Sérgio Pinto Martins, para quem o prêmio “é outorgado unilateralmente pelo empregador, constituindo-se numa liberalidade deste em razão de esforço feito pelo empregado, enquanto a participação nos lucros pode decorrer de previsão legal, de acordo ou convenção coletiva, de regulamento de empresa ou até do contrato de trabalho (...)”

14. ;Quanto aos pagamentos feitos a Diretores estatutários

- 14.1. A questão levantada pela fiscalização – de que os diretores estatutários Miguel Angel Peirano e Jorge Alexander Kowalski receberam pagamentos a título de PPR irregularmente, por não ostentarem a condição essencial de empregados celetistas – resume-se a simples equívocos de escrituração, visto que tais pagamentos foram feitos pelo estabelecimento da Impugnante no México e, por política interna da empresa, todos os tributos devidos foram recolhidos aos cofres públicos do Brasil, como se demonstrará pela juntada posterior de documentos.

15. Quanto à fixação unilateral de metas pela empresa

- 15.1. Não tem razão o auditor fiscal quando afirma, no item 3.2.3 de seu relatório, que o pagamento do PPR para os empregados ali citados, em especial os gerentes e diretores empregados, “ficou condicionado a metas a serem definidas pela empregadora, configurando um ato unilateral de vontade”, pois, apesar de não estabelecidos nos Acordos Coletivos, os Placares de Resultados aplicáveis aos Gerentes e Diretores foram posteriormente convencionados por estes com a Impugnante, como se verifica dos documentos devidamente assinados pelos empregados em tela e ora juntados à guisa de exemplo;

15.2. O simples fato de tais critérios terem sido fixados depois de assinatura dos acordos coletivos não basta para que sejam desconsiderados, pois em alguns casos a negociação pode ser mais demorada (a justificar o fatiamento dos instrumentos) e tendo em vista que a própria Lei nº 10.101/2000 admite a preexistência de planos espontâneos a ser compensados com o acordo coletivo de trabalho (art. 3º, § 3º); 3ª) Isso demonstra que o próprio ACT pode ser assinado ao longo do exercício, o que também se aplica, com maior razão, a um simples ajuste complementar relativo a uma categoria específica de empregados.

16. Quanto à periodicidade dos pagamentos

16.1. Também improcede a afirmação do auditor notificante, no sentido de que “A empresa pagou valores a título de PPR para os empregados relacionados no Anexo VI deste relatório fiscal em mais de duas ocasiões no ano de 2009”, pois o que houve – como se provará pela juntada posterior de documentos – foram complementações a empregados que, por erro, receberam na data azada valor inferior àquele que lhes caberia em face da estrita aplicação dos critérios convencionados;

16.2. Não se trata, portanto, de novas apurações e pagamentos, mas sim entrega de diferenças constatadas a posteriori, decorrentes de equívocos justificáveis pela complexidade dos cálculos envolvidos e pela quantidade de empregados mantidos pela empresa.

17. Quanto aos pagamentos supostamente superiores ao valor acordado

17.1. Está eivada de nulidade a alegação fiscal de que vários empregados da Impugnante teriam recebido PPR em valores superiores àqueles acordados, vez que o Fisco não fez prova dessa irregularidade;

17.2. Com efeito, embora o auditor afirme haver relacionado no Anexo VII de seu relatório os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados correspondentes a mais de dois salários dos empregados beneficiados, o referido anexo não faz qualquer menção a pagamentos superiores ao acordado;

17.3. Em realidade, o Anexo VII do Relatório Fiscal nada tem que ver com a matéria em comento, cuidando na verdade daquela ligada ao item subsequente (pagamentos de PPR feitos a empregados com menos de 120 dias trabalhados), motivo pelo qual a autuação deve ser anulada nesta parte por vício formal, na medida em que torna impossível o exercício do direito de defesa do contribuinte.

18. Quanto os pagamentos a empregados recém contratados

18.1. No tocante à afirmação do auditor fiscal, de que os empregados relacionados no Anexo VIII receberam pagamentos a título de PPR sem haver cumprido o requisito de ter mais de quatro meses ou 120 dias trabalhados na empregadora no período de apuração dos resultados, vale salientar que, embora não exista nos documentos disponibilizados à Impugnante o citado Anexo VIII ao Relatório Fiscal, diante da transcrição parcial do conteúdo e pelo contexto, é possível constatar que se trata na verdade da tabela constante do Anexo VII;

- 18.2. Seja como for, o fato articulado pelo fisco não basta para desnaturar os valores pagos a título de PPR, de saída porque não há qualquer violação à Lei nº 10.101/2000, que não condiciona o direito à PPR a uma permanência mínima do trabalhador no emprego;
- 18.3. Deveras, embora prevista nos acordos coletivos, a norma restritiva pode ser afastada por liberalidade do empregador (pagamento de PPR proporcional aos dias trabalhados), em benefício dos novos empregados ou daqueles que por alguma razão se desligaram da empresa antes do transcurso do referido prazo;
- 18.4. A prática alinha-se ao cunho marcadamente social da PPR, não sendo merecedora de críticas no âmbito trabalhista ou fiscal;
- 18.5. No entanto, caso assim não se entenda, impõe-se que só os pagamentos feitos nesta situação (31 casos nos três anos fiscalizados) sejam tidos por salariais, sem contaminarem os demais.

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação nos autos.

DO MÉRITO

Assim, como já especificado pelo julgador de primeira instância, não houve por parte do contribuinte a impugnação do AI nº 37.262.825-7, referente à multa por deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, o que configura infração ao disposto no inciso I do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, c/c o art.225, inciso I e § 9º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999. Dessa forma, em relação ao referido AI não há o que ser apreciado, tendo em vista inclusive o desmembramento do débito. Assim, remanescem os seguintes AI:

- a) AI nº 37.262.822-2, às contribuições previdenciárias a cargo da empresa.
- b) AI nº 37.262.823-0, às contribuições previdenciárias dos próprios segurados empregados;
- c) AI nº 37.262.824-9, às contribuições destinadas a outras entidades e fundos;
- d) AI nº 37.262.821-4, à multa por apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o que configura infração ao disposto no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991; e

QUANTO AO PAGAMENTO DE PLR

Quanto aos levantamentos de PLR, devemos primeiramente identificar os fundamentos da autoridade fiscal, para que referidos valores constituíssem salário de contribuição, para então baseado na peça recursal e impugnatória, determinar a procedência do lançamento frente aos argumentos do julgador de primeira instância.

O pagamento de PLR nada mais é do que uma forma de remunerar o empregado, contudo, por força constitucional, dita verba encontra-se desvinculada do salário desde que paga nos exatos termos de lei, ou seja, tendo a lei 10.101 descrito a forma, como o PLR deve ser distribuído, bem como estabelecido regras para o seu pagamento, deverá o interessado, para usufruir do benefício constitucional

Dessa forma, conclui o auditor, que ao descumpri-las, assume o recorrente o risco de não mais ter esses pagamentos desvinculados do salário, passando a ter natureza salarial e por conseguinte faz nascer a obrigação de efetivar recolhimentos à título de

contribuições previdenciárias sobre o PLR. Oportunamente, vale mencionar que não há qualquer nulidade no presente lançamento, quando desincumbiu-se a autoridade fiscal e julgadora de explicitar qual o fato gerador, a base de cálculo e a contribuição devida.

Assim, não há que se falar em presunção, considerando ter o auditor com base nos documentos apresentados durante a fiscalização, analisado-os e apontado quais dos requisitos legais, no seu entender deixaram de ser cumpridos. Tal procedimento encontra-se em perfeita consonância com o princípio da segurança jurídica, tendo o auditor devidamente fundamentado a autuação, notificado o recorrente, permitindo-lhe o exercício do amplo poder de defesa, bem como o direito ao contraditório. O fato de ter o auditor e o recorrente interpretações distintas, quanto a incidência de contribuições sobre o PLR, de forma, alguma, invalida o lançamento. As referências do auditor quanto a suas conclusões podem ser facilmente alcançadas pelos documentos constantes dos autos.

Passemos, agora, antes mesmos de apreciar a procedência do lançamento, identificar, toda a legislação que abarca a matéria, para que possamos cotejar seu cumprimento.

DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por 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)- grifo nosso.

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

Art. 28 (...)

§ 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;

Assim, é clara a legislação, ao descrever que apenas o pagamento de acordo com a lei específica é que garantirá a não integração dos pagamentos no salário de contribuição. Dessa forma o argumento de que os pagamentos realizados a título de PLR, mesmo que desconsiderados pela fiscalização como tal, não se adequam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não merece guarida.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DIRETORES –

Em relação aos levantamentos sobre os pagamentos aos diretores NÃO EMPREGADOS, identificados nos relatórios como contribuintes individuais, lançou a autoridade fiscal contribuições por entender que os pagamentos não se coadunam com os preceitos legais, seja da lei 6.494 ou mesmo da lei 10.101/2000.

Quanto aos pagamentos aos diretores estatutários, sejam as diferenças a participação nos Lucros e resultados, entendo que não demonstrou recorrente estar incorreta a descrição fiscal, ou mesmo que os valores de PLR aos diretores foram recolhidos ou estariam amparados por legislação para que os valores estejam excluídos do conceito de salário de contribuição. De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

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.

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, na alínea “j”, § 9º, do art. 28, dispõe, nestas palavras:

Art. 28 - § 9º Não integram o salário-de-contribuição:

(...)

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

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e renumerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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: (grifo nosso)

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 acordo, 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 (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§ 4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Cabe observar que o § 2º, do art. 2º, da Lei n.º 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória nº 955, de 24 de março de 1995, e o § 3º, do art. 3º, a partir da Medida Provisória nº 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.

Note-se, conforme grifado no art. 1 da referida lei, que a PLR descrita na Lei 10.101/2000 serve apenas para regulamentar a distribuição no âmbito dos “empregados”, ou seja, não serve para afastar do conceito de remuneração os valores pagos à título de “participações estatutárias”. Mesmo que previsto em parte dos acordos coletivos, não existe previsão legal para tal exclusão.

Não se pode elastecer o conceito de lucros ou resultados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como resultados, as verbas salariais. A Lei n.º 10.101, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido. O empregado tem que obter parcela de seu rendimento associado ao resultado da empresa como um todo e não apenas

à execução de sua atividade laboral, pois este último terá, obviamente, natureza salarial, como mera natureza de prêmio ou gratificação.

Da mesma forma, entendo inaplicável os termos da lei 6404/76, para consubstanciar o pagamento, tendo em vista que o art. 152 da referida lei, abre a possibilidade da companhia distribuir lucros, contudo, como bem enfatizado pelo auditor e não contestado, a empresa não obteve lucro, ou mesmo argumentou que os pagamentos estariam consubstanciados e lucros obtido por esse permissivo legal.

Da mesma forma, existindo pagamento aos segurados Miguel Angel e Jorge Alexander, enquanto prestando serviços no Brasil, vinculados a autuada, correto a inclusão de tais valores como base de cálculo. Quanto a indicação da própria empresa que todos os tributos devidos foram recolhidos, não apresentou o recorrente qualquer prova do efetivo recolhimento, razão pela qual meras alegações não são suficientes para afastar o lançamento realizado.

CONCLUSÃO: devem ser mantidos os lançamentos em relação aos diretores, tendo em vista ausência de amparo legal para excluir tais verbas do conceito de salário de contribuição, nem tal pouco em relação aos citados CI não demonstrou o efetivo recolhimento da contribuição previdenciária correspondente.

FUNDAMENTAÇÃO: não enquadramento na lei 10.101/2000, nem em relação fática à lei 6404/76.

FIXAÇÃO UNILATERAL DE METAS AOS EMPREGADOS NOS NÍVEIS DE COORDENAÇÃO, CHEFIA E EQUIVALENTES, GERENTES E DIRETORES

Quanto a este ponto, vejamos novamente trecho do relatório fiscal que trata da questão, destacando prontos do Parágrafo quinto e sexto dos itens 6 dos acordos coletivos:

a) Os Acordos firmados com os sindicatos não cumpriram o disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, quando ficou estabelecido, nos parágrafos quinto e sexto de sua Cláusula 5ª, que em relação aos trabalhadores ali identificados (empregados que se enquadram nos níveis de Coordenação, chefia e equivalentes, e empregados de nível executivo – gerentes e diretores –, consoante a estrutura de cargos e salários da empregadora), a meta para efeito de percepção da PPR seria definida pela própria empresa.

b) O pagamento do PPR para os empregados citados nesses parágrafos, em especial os gerentes e diretores empregados, ficou condicionado a metas a serem definidas pela empregadora, configurando um ato unilateral de vontade. Desta forma, mesmo com a concordância do sindicato, tal circunstância descaracteriza a tipificação do pagamento do PPR, nos termos da Lei nº 10.101/2000, pelo que os pagamentos efetuados nas rubricas de código 272 PPR Bônus CP, 273 PPR Bônus LP, 275 Bônus PPR e 1343 PPR Gerencial não estão contemplados como hipótese de não incidência de contribuição previdenciária e, destarte, foram considerados bases de cálculo de contribuição previdenciária.

Com relação a esse ponto identificamos como argumentos do recorrente em seu recurso e impugnação:

(...) “Apesar de não estabelecidos nos AC, os placares de resultados aplicáveis aos gerentes e diretores foram posteriormente convencionados por estes com a recorrente, como se verifica dos documentos anexados à impugnação (doc n. 05 da impugnação), devidamente assinados pelos empregados em tela e ora juntados à guisa de exemplo. Fl. 1865.

Quanto a este ponto, concordo com o recorrente que nada impede que seja feito em documento apartado, desde que cumpra o mesmo rito do acordo principal. Senão vejamos:

DA EXIGÊNCIAS LEGAIS PARA FORMALIZAÇÃO DO ACORDO

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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 (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

Da leitura do § 1º do art. 2 da lei 10.101/2000, podemos extrair claramente a necessidade de constar dos instrumentos (seja realizada a negociação em documentos apartados ou no mesmo documentos) as regras, metas ou critérios que ensejarão ao pagamento.

Neste caso, a exigência legal é que se negocie com os sindicatos, ou mesmo com a comissão de empregados, assistida por representante do sindicato, o “pretendido”, o que se deseja alcançar e o que isso representará de retorno para os empregados.

Qualquer estabelecimento de planos diretamente pelo empregador, ou até mesmo sua negociação direta com os empregados (sem a participação do sindicato), adquire verdadeiro caráter de “acordo por adesão”, posto que a hipossuficiência do empregado frente ao empregador detentor do poder econômico”, não permite que sejam verdadeiramente negociadas as cláusulas (coerção presumida).

O sindicato tem por escopo proteger a categoria profissional, frente a superioridade econômica do empregador; dessa forma, não age como mero telespectador, mas intervindo de forma a evitar que o “poder de coerção” do empregador acabe por intimidar empregados a firmar acordos que os prejudicariam mesmo que indiretamente, já que não reflete nas demais verbas trabalhistas devidas aos empregados (FGTS, Férias, 13 salário etc.).

Apenas, com fim de esclarecer, analisando o doc. 5, indicado pela empresa, fl. 1519, não identifiquei o cumprimento do requisito legal, vez que apresentado o formulário de alcance do resultado, mas de forma algumas a comprovação de que as regras e metas ali estabelecidas forma negociadas pelo empregador.

CONCLUSÃO: entendo que a fixação de metas pela própria empresa posteriormente, não se amolda a pretensão constitucional de negociação de PLR, muito menos a exigência da lei que rege a matéria.

FUNDAMENTAÇÃO: Descumprimento do § 1º do art. 2 da lei 10.101/2000.

QUANTO AO PAGAMENTO EM VALORES SUPERIORES AO ACORDADO – PR e PRI

Descrição fiscal do descumprimento:

a) A cláusula 2 dos Acordos de Participação nos Resultados estipulou que, se atingida os resultados préestabelecidos, o PPR a ser paga para as categorias de chefe, coordenador, supervisor e especialista seria correspondente a 1,3 salários, e para as categorias administrativos, técnicos e operacionais o PPR seria correspondente a um salário do empregado.

b) Contudo, ficou constatado que foram feitos pagamentos a diversos empregados em valores superiores a estabelecido no Acordo, como o demonstra o Anexo VII do relatório fiscal, onde se encontram relacionados os pagamentos em valores acima de dois salários dos trabalhadores beneficiados.

Em relação a esse tópico, assim argumentou o recorrente, fl. 1868:

“Ocorreu, Todavia, que a impugnante e seus empregados convencionaram a PPR não se limitaria a um teto, como poderia ser deduzido do texto dos acordos coletivos. O só fato de isso ter sido decidido depois da assinatura dos acordos coletivos não desnatura os valores como PPR, pois há casos em que a negociação final pode ser demorada (a justificar o fatiamento

dos instrumentos), tanto que a própria lei 10.101/2000 admite a compensação dos valores pagos na forma de planos anteriores.

Isso demonstra que o próprio acordo pode ser assinado ao longo do exercício, o que também se aplica, como maior razão, a um simples ajuste complementar relativo ao pagamento de valores superiores aos originalmente estimados”

Dessa forma, baseando-se nos resultados operacionais (EBITDA) dos períodos e diante dos altos índices de produtividade e superação de metas pelos empregados, a Recorrente decidiu suplementar as quantias pagas a título de PPR, o que jamais foi contestado pelos empregados ou por seus sindicatos.

Quanto a este ponto, entendo que razão não assiste ao recorrente. A lei 10.101/2000, estabelece a necessária negociação da participação dos lucros ou resultados, sendo livre as partes para pactuar as regras, metas e critérios para o pagamento, contudo ao pactuá-los deverá obedecer os termos do acordo, sendo que ao pagar acima dos limites convencionados, afasta-se da exclusão da base de cálculo prevista no art. 28, §9 da lei 8212/91.

No meu entender, tendo o recorrente descumprindo os limites do acordo, passa a conceder à título de parcela excedente uma mera gratificação (ou mesmo prêmio descrito pelo auditor), ou seja, sob essa acaba por incidir contribuição previdenciária. Não é a nomenclatura “participação nos lucros” que define, por si só, a natureza da verba, mas sua finalidade e características.

Se os valores pagos ultrapassam aqueles previstos no instrumento que autorizam o pagamento, não há que se falar em previsão dos mesmos no acordo, razão pela qual correto o procedimento adotado.

Vejamos trecho de decisão dos tribunais acerca dessa questão:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS X PRÊMIO – DENOMINAÇÃO DA PARCELA E SUA NATUREZA – PREVALÊNCIA. Verificando-se que, embora denominada “participação nos lucros”, a parcela paga ao trabalhador tinha natureza de “prêmio”, assim considerada a promessa de vantagem caso o empregado atinja certo nível de produção ou observe determinada conduta, tem-se como inaplicável o disposto no art. 10, XI da Constituição Federal e na lei 10.101/00, devendo ser reconhecida a natureza remuneratória dos valores pagos e eferidos os respectivos reflexos, não sendo admissível a prevalência do rótulo em relação ao conteúdo.” TRT – 24 Reg – Proc 00556-2001-031-24-00-2 – RO Rel: Juiz Amaury Rodrigues Pinto Junior – DJMS 22.1.2003.

Por fim, em relação a este item, já foi declarada a decadência parcial, conforme decisão de primeira instância:

Destarte, como esse novo Anexo VIII foi trazido aos autos somente por ocasião da diligência fiscal determinada por esta 6ª Turma, é de se acolher as razões da defesa, no sentido de que, “considerando que a descrição do fato não foi suficiente para a certeza de sua ocorrência, por ausência de elemento essencial, o lançamento original estava afetado de vício material, contrariando o art. 142 do CTN”, bem como de que é “Evidente o caráter inovador do Relatório Fiscal da Diligência, que agregou levantamentos e discriminativos das bases de cálculo e

dos valores devidos”, motivo pelo qual “somente agora o crédito tributário foi efetivamente constituído”.

Desse acolhimento impõe-se, igualmente, o reconhecimento de que “a intimação recebida pela empresa em 18.07.2012 quanto ao resultado da diligência fiscal tem natureza de novo lançamento, substitutivo do original, quanto à cobrança de contribuições sobre valores de PPR alegadamente pagos em montante superior ao previsto nos acordos coletivos”, e, por conseguinte, de que, relativamente a tais contribuições, operouse “a decadência de todos os créditos relativos a fatos anteriores a julho de 2007”, isto é, relativos a pagamentos realizados há mais de cinco anos contados da data da aludida intimação.

Em suma, no que respeita às contribuições apuradas com base nos pagamentos noticiados no item 3.2.5 do relatório fiscal, devem ser excluídos dos autos de infração impugnados os valores lançados em competências anteriores a 07/2007, conforme planilha “Retificação por Decadência”, que ora anexamos ao presente decism.

Quanto a procedência parcial do lançamento, importante salientar que não cabe a este colegiado a reapreciação das questões, tendo em vista inexistir recurso de ofício sobre a matérias excluídas do lançamento.

CONCLUSÃO: o pagamento acima dos limites legais consiste base de cálculo de contribuições previdenciárias.

FUNDAMENTAÇÃO: Descumprimento do do art. 2 da lei 10.101/2000 e seus parágrafos..

QUANTO AO PAGAMENTO INDEPENDENTE DO PERÍODO DO CONTRATO.

Neste ponto, assim menciona o auditor os fundamentos para o descumprimento da lei:

a) A cláusula 7, letra "a" do Acordo de Participação nos Resultados dispõe que para o empregado ser incluído no PPR é necessário que tenham mais de quatro meses ou 120 dias trabalhados na empregadora, no período de apuração dos resultados.

b) Ocorre que os empregados relacionados no Anexo VIII receberam pagamentos a título de PPR sem haver cumprido esse requisito, conforme descrito na coluna “Situação irregular para o recebimento do PPR (Rubricas 1342, 2434, 1345, 1346 e 1351)”.

Já o recorrente traz em suas alegações, fls. 1869:

“Ora, o fato não basta para desnaturar os valores pagos a título de PPR de saída porque não há qualquer violação à lei 10.101/2000, que não condiciona o direito à PPR a uma permanência mínima do trabalhador no emprego.

Embora prevista nos acordos coletivos, a norma restritiva pode ser afastada por liberalidade do empregador (pagamento de PPR proporcional aos dias trabalhados), em benefício dos novos empregados ou daqueles que por alguma razão se desligaram da empresa antes do transcurso.

A prática alinha-se ao cunho marcadamente social da PPR, não sendo merecedora de críticas o âmbito trabalhista ou fiscal.

Os valores pagos em questão devem ter o mesmo encaminhamento daqueles pagos em patamares superiores aos valores previstos na convenção coletiva. (abordados no tópico anterior).

Concordo com o recorrente que a lei 10.101/2000 não condiciona o PLR a uma permanência mínima, porém a lei 10.101/2000, exige que os termos dos pagamentos devem ser ajustados. Bom, se realizado o pacto, o pagamento em desconformidade do acordo, acaba se afastando da natureza do PLR convencionado, passando, por mera liberalidade da empresa a constituir pagamento sobre outro fundamento. Mesmo que a empresa diga que é PLR e observou os mesmos parâmetros, fato é que o acordo firmado não acobertava tal pagamentos. Dessa forma, não há como afastar a natureza remuneratória da verba, posto que na verdade não existia, para o pagamento a esses trabalhadores, negociação para concessão do benefício em conformidade com a lei 10.101/2000.

CONCLUSÃO: o pagamento para trabalhadores não incluídos no acordo que disciplina o pagamento de PPR, consiste base de cálculo de contribuições previdenciárias.

FUNDAMENTAÇÃO: Descumprimento do art. 2 da lei 10.101/2000 e seus parágrafos..

QUANTO A PERIODICIDADE NO PAGAMENTO

Quanto ao aspecto da periodicidade, assim indicou a autoridade fiscal:

a) A empresa pagou valores a título de PPR para os empregados relacionados no Anexo VI do relatório fiscal em mais de duas ocasiões no ano de 2009. Em realidade, foram feitos pagamentos para a maioria dos empregados listados nos meses de março, abril e setembro, havendo ainda casos de o empregado receber em quatro meses do ano.

b) Tal procedimento contraria o § 2º do artigo 3º da Lei n.º 10.101/2000, de acordo com o qual “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.”, motivo pelo qual esses pagamentos não podem ser abrangidos pela hipótese de não incidência de que trata esse mesmo artigo.

Por outro lado a empresa assim, descreveu seu entendimento acerca da periodicidade exigida em lei:

Tudo o que houve foram complementações a empregados que, por erro, receberam na data azada valor inferior àquele que lhes caberia em face da estrita aplicação dos critérios convencionados.

Não se trata, portanto de novas apurações e pagamentos, mas sim entrega de diferenças constatadas a posteriori, decorrentes de equívocos justificáveis pela complexidade dos cálculos envolvidos e pela quantidade de empregados mantidos pela empresa.

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, também em relação a periodicidade, passam os valores distribuídos 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. Se confirmada a alegação da empresa, que trata-se de meras diferenças, esses valores, não merecem ser tratados como outra parcela de PLR, mas simples ajuste do mesmo, como o fim de realizar o pagamento correto após apuração.

No presente caso, entendo que razão assiste ao recorrente no sentido, que o simples fato de existirem mais pagamentos, não desnatura o PLR. Contudo, o ANEXO VI – , fl. 296, Relação de empregados que receberam o PPR mais de duas vezes no ano calendário 2009, descreve empregado a empregado, aqueles que receberam em mais de duas parcelas, e não entendi, como os meros complementos. Muitos pagamentos extras, apresentam o mesmo valor da última parcela, mesmo que em valores menores que a parcela inicial.

Assim, embora, aceite o argumento teórico do recorrente, não consegui identificar nos presentes autos que os terceiros pagamentos, representem simples diferença, tendo o auditor identificado pontualmente cada um dos beneficiados.

CONCLUSÃO: entendo que para a relação apresentada pela autoridade fiscal, foi descumprido o limite máximo de salário de contribuição, razão pela qual deve consistir base de cálculo de contribuição.

FUNDAMENTO: descumprimento do §2º do art. 3 da lei 10.101/2000.

QUANTO A PACTUAÇÃO PRÉVIA DOS ACORDOS

Questionando a indicação de exigência na lei de pacto prévio, assim manifesta-se o recorrente acerca do art. 3 da lei 10.101/2000.

O primeiro dispositivo, ao determinar que são dedutíveis do lucro real mesmo as participações constituídas no curso do

exercício, deixa claro que estas não precisam estar formalizados antes do início deste.

No mesmo sentido, a segunda regra, autorizando a compensação com a PLR devida na forma de acordo ou convenção coletiva dos pagamentos espontâneos anteriormente feitos, põe acima de toda dívida que tais instrumentos podem ser celebrados quando o ano já corria, como resultados já alcançados e participações já creditadas aos empregados.

Assim, ao contrário de impedimento tácito (pois expresso a própria decisão reconhece não existir), o que há é clara autorização para que acordos sejam celebrados – com todos os efeitos de direito – a qualquer tempo antes do encerramento do exercício em que auferidos os resultados a serem partilhados com os trabalhadores.

Já no relatório fiscal descreveu o auditor, fls. 78:

“Observamos que, por ocasião da assinatura dos Acordos de Participação nos Resultados pelos sindicatos e empresa (agosto a novembro de 2006), já havia decorrido três quartos do período no qual as metas programadas deveriam ser cumpridas, ou seja, o cumprimento ou não das metas já eram praticamente fatos pretéritos.”

O requisito pactuação prévia, também foi indicado pelo auditor como descumprimento de exigência legal, razão pela qual merece ser apreciado. Segundo o recorrente a lei não exige pacto prévio ao exercício, podendo o mesmo ser pactuado no decorrer do exercício.

Acredito ser o argumento pacto prévio o mais importante para que se possa definir o regularidade dos planos, sendo determinante para procedência da autuação. Devemos ter em mente a natureza do pagamento PLR e de sua finalidade, qual seja, estimular o empregado a participar do capital da empresa, onde seu maior esforço gerará maiores lucros, que serão com ele repartidos. Não acho possível qualquer outro raciocínio a respeito do tema. Por exemplo ao acatarmos a possibilidade de que as partes, fixem mediante acordo o resultado a ser alcançado, inclusive estabelecendo no acordo o resultado global a ser alcançado, não há como estabelecer um resultado no fim do exercício.

Entendo, ser o requisito pacto prévio, fundamental, para que se faça cumprir os preceitos da lei 10.101/00. No caso em questão a autoridade fiscal, conforme descrito no relatório fiscal, procedeu ao lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros, também sob o fundamento de falta de acordo prévio ao exercícios em que se baseavam os pagamentos.

Se não se exigisse acordo prévio ao trabalho desempenhado, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados, até para que o mesmo verifique seu interesse em dedicar-se de forma mais profícua.

Todos os acordos para os anos de 2006, 2007 e 2008, foram pactuados no fim do exercício a que se referem.

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa (essa é a base do texto constitucional), de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação no capital (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em envolvimento 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, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras, critérios (ou mesmo metas), que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento. Da mesma forma, vislumbra-se a necessidade de critérios para que se mensure o alcance dos resultados inicialmente estipulados, assim, como descreveu a autoridade fiscal.

CONCLUSÃO: entendo que o requisito pacto prévio restou descumprido em relação a todos os plr 2006, 2007 e 2008, quando só realizado o acordo no fim do exercício para o qual se refere.

FUNDAMENTAÇÃO: Descumprimento do §1 do art. 2 da lei 10.101/2000 e seus parágrafos..

QUANTO A NECESSÁRIA EXISTÊNCIA DE LUCRO

Embora muito bem fundamentada a análise do auditor acerca do conceito “resultado”, não me filio a tese por ele adotada, considerando as definições de lucros e resultados.

Tendo sido estipulado por meio de instrumento regular a possibilidade de alcance de resultados sejam globais, setoriais e individuais, não há que se falar em descumprimento dos preceitos constitucionais.

Porém embora tenha o recorrente, apresentado diversos argumentos em relação a esse tópico, a questão já restou inclusive afastada pelo julgador de primeira instância. Razão pela qual entendo não ser mais necessário manifestar-me a respeito.

QUANTOS AOS AI DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL – TERCEIROS E SEGURADOS

Cumpra observar, primeiramente, que fiscalização previdenciária possui competência para arrecadar e fiscalizar as contribuições destinadas a terceiros, AI nº 37.262.824-9, conforme art. 94 da Lei 8.212/91. Todavia, o resultado do presente auto de infração, em relação ao mérito, segue o mesmo resultado da obrigação principal correlata, onde foram lançadas as contribuições patronais, acima julgadas.

No mesmo sentido, AI nº 37.262.823-0, às contribuições previdenciárias dos próprios segurados empregados; não há o que ser apreciado, tendo em vista que o próprio recorrente não questiona expressamente as contribuições.

QUANTOS AOS AI DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Por fim, restou lavrado durante o mesmo procedimento o AI nº 37.262.821-4, no qual foi aplicada multa por apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o que configura infração ao disposto no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991; e

Conforme descrito no relatório fiscal a autuação teve por fundamento o art. 32, IV da Lei n.º 8.212/1991, que disciplina que o contribuinte é obrigado informar ao INSS, por meio de documento próprio, informações a respeito dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, nestas palavras:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

*IV - **informar mensalmente** ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)- (grifo nosso)*

Importante salientar, que tratando-se de AI de obrigação acessória, não há quanto ao mérito qualquer questão a ser apreciada, posto que a procedência dos fatos geradores que ensejaram a multa ora aplicada, já foram objeto de apreciação no presente processo. Razão pela qual a procedência da obrigação principal, resulta na procedência das acessórias.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Declaração de Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Ouso discordar do brilhante voto da Relatora apenas na parte que diz respeito à apreciação do descumprimento da periodicidade legal para pagamento da PLR relativa aos pagamentos realizados no ano de 2009.

Em relação à periodicidade da distribuição dos lucros ou resultados, o fisco indicou que a autuada distribuiu lucros a determinados empregados em três ocasiões no mesmo ano civil.

Assim, os Auditores concluíram que as contribuições previdenciárias deveriam incidir sobre todas as parcelas pagas pela empresa a título de distribuição de lucros e resultados para os pagamentos efetuados em 2009. Tal entendimento foi mantido pela DRJ e adotado pela Relatora. Peço vênias para discordar desse posicionamento.

O art. 3º, §2º da Lei 10.101/00, limita o pagamento de antecipação ou distribuição de valores a título de PLR a duas vezes ao ano, em periodicidade não inferior a um semestre civil:

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.

Da leitura da legislação (Lei 10.101/00) acima mencionada, verifica-se que não há nenhuma exceção em relação aos pagamentos referentes às competências anteriores ou posteriores, ou seja, ainda que se trate de antecipação ou complementação, tal parcela será considerada na aplicação da regra da periodicidade.

Contudo, havendo dois pagamentos no mesmo ano civil, entendo que não se pode tributar a totalidade dos pagamentos efetuados, mas apenas aquele pagamento que acabou por violar a regra de periodicidade prevista na lei. Esse posicionamento vem sendo manifestado tanto pela jurisprudência administrativa quanto a judicial, conforme se observa dos trechos abaixo transcritos:

Quanto ao pagamento de PLR efetuado aos empregados nas localidades em que a recorrente firmou acordo coletivo com o sindicato da categoria, entendo que a recorrente deixou de cumprir os requisitos legais apenas no exercício de 2000, quando efetuou pagamento de PLR três vezes no exercício, sendo duas delas dentro do mesmo semestre civil.

A recorrente efetuou pagamentos em 05/2000, 06/2000 e 12/2000. A meu ver, a parcela que representou o descumprimento do requisito legal corresponde àquela efetuada em 06/2000 e sobre esta devem incidir as devidas contribuições.

(CARF, trecho do voto condutor, proferido pela Relatora Conselheira Ana Maria Bandeira, Acórdão 206-01.025, Sessão de 02/07/2008).

TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÍNIMA DE SEIS MESES. ART. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (CONVERSÃO DA MP 860/1995) C/C O ART. 28, § 9º, "j", DA LEI 8.212/1991. REDUÇÃO DA MULTA MORATÓRIA. ART. 27, § 2º, DA LEI 9.711/1998. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO INTEGRAL. ART. 35 DA LEI 8.212/1991. REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.528/1997. DISCUSSÃO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE. NÃO-CONHECIMENTO.[...]

12. Escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância. Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995). [...]

(STJ, REsp 496.949/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009)

Desse modo, apenas sobre as parcelas dos lucros ou resultados pagas ou creditadas em inobservância à regra legal devem incidir as contribuições previdenciárias. Já as parcelas pagas em observância ao art. 3º, §2º da Lei n. 10.101/2000 – uma vez por semestre e, no máximo, duas vezes por ano – devem ser excluídas.

Assim, pelo raciocínio acima, somente houve o descumprimento em relação ao terceiro pagamento, posto que distribuída em excesso com relação à previsão legal de dois pagamentos por ano civil. Todavia, os dois pagamentos efetuados em conformidade com o § 2.º do art. 3.º da Lei n. 10.101/2000 não devem sofrer a tributação.

Conclusão

Voto por afastar a incidência de contribuições sobre as parcelas pagas em conformidade com a periodicidade legal, mantendo-se a tributação apenas em relação à parcela excedente.

Kleber Ferreira de Araújo.