



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15277.000641/2009-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.591 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de novembro de 2021
Recorrente MAHLE COMPONENTES MOTORES BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2004 a 31/10/2008

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APRESENTAÇÃO DA GFIP COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES. CONEXÃO COM OS PROCESSOS RELATIVOS ÀS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS PRINCIPAIS.

Tratando-se de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária acessória vinculada à obrigação principal, deve ser replicado, no julgamento do processo relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

METAS ESTABELECIDAS EM ACORDO COLETIVO. VALOR DETALHADO EM DOCUMENTO SEPARADO DO PRÓPRIO ACORDO. POSSIBILIDADE.

A Lei nº 10.101/00 estabelece que a PLR, para que seja válida e goze da isenção trazida pela Lei nº 8.212/91 (art. 28, § 9º, j) deve atender a todos os critérios previstos. A lei, entretanto, não prevê que todas as metas e critérios estejam previstos no instrumento de acordo coletivo.

Ademais, independentemente da criação de metas em instrumento apartado, o que o legislador pretendeu com a redação da Lei nº 10.101/00 foi dar aos empregados a segurança de que tais metas seriam estabelecidas em conjunto com eles e, ainda, que fossem disponibilizadas à ciência de cada um dos beneficiários, de modo que estes tomassem conhecimento de todos os critérios e metas exigidos para fruição do benefício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator), Diogo Cristian Denny e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gregório Rechmann Junior.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Júnior – Redator Designado

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Ana Claudia Borges de Oliveira, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz e Diogo Cristian Denny (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente do descumprimento da obrigação acessória de apresentar a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL-68).

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 09-27.944 - proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora - DRJ/JFA - transcritos a seguir (processo digital, fls. 170 a 177):

Trata-se de Auto de Infração de obrigação acessória, DEBCAD 37.152.417-2, lavrado em 23/09/2009 e recebido pelo contribuinte em 30/09/2009, conforme comprovante de fls. 15, no valor de R\$ 186.085,20 (cento e oitenta e seis mil, oitenta e cinco reais e vinte centavos), lavrado por infração ao art. 32, IV, §§ 3º e 5º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, combinado com o artigo 225, IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048, de 6 de maio de 1999 (CFL 68).

Conforme Relatório Fiscal, fls. 04/05, a empresa deixou de declarar em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) a remuneração correspondente ao lucro distribuído aos empregados ocupantes de cargos de chefia, em desacordo com o art. 2º da Lei nº 10.101, de 19/12/2000, no período de 01/2004 a 10/2008, sendo autuada neste CFL nas competências 04/2005, 04/2006, 04/2007 e 03/2008, em razão de ter sido aplicada, na ação fiscal, a multa mais benéfica, em observância ao disposto no art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional (CTN), conforme planilha demonstrativa às fls. 13/14.

Em 30/10/2009, a empresa apresentou impugnação, juntada às fls. 18/164 e Anexos I a V do processo 15277.000646/2009-61, contendo as Fichas de Avaliação Individual - Indicadores - Metas Pessoais dos anos de 2004, 2005, 2006, 2006 (continuação) e 2007, respectivamente.

Afirma que, tratando-se de multa decorrente de obrigação acessória, a mesma segue a sorte da obrigação principal, totalmente indevida, como procura demonstrar.

Alega que em todos os Acordos Coletivos, aprovados pelos colaboradores da empresa e pelo sindicato da categoria, verifica-se que o pagamento da PLR destinada aos ocupantes de cargos de comando, gestão, carreira Y e similares é realizado de forma

diferenciada, sendo composto por um sistema de avaliação de metas próprias, com características individuais e coletivas.

Esclarece que essa diferenciação se revela lógica e coerente, na medida em que não se pode pretender que sejam estabelecidas as mesmas metas e valores para aqueles que executam a operação fabril e aqueles que fazem a gestão dessa operação, uma vez que as respectivas atividades e graus de responsabilidade são totalmente diferentes.

Diz que em todos os Acordos Coletivos anexos há cláusula expressa sobre a forma de implementação da PLR para os colaboradores que ocupam cargos de gestão, conforme abaixo:

ACORDO COLETIVO - 2004.

CLÁUSULA 2ª - ELEGIBILIDADE.

Fica estabelecido que o valor a ser pago a título de Participação nos Lucros e Resultados aos funcionários para o exercício de 2004, será feito conforme cláusulas adiante:

Parágrafo Único - O valor retro citado não será estendido aos empregados com cargos de Diretor, Gerente, Chefe, Supervisor, Encarregado ou outro cargo que seja considerado de comando, pois, para estes, será aplicada política própria da empresa.

ACORDO COLETIVO - 2005.

CLÁUSULA 2ª - ELEGIBILIDADE.

Fica estabelecido que o valor a título de Participação nos Lucros e/ou Resultados será pago a todos aos funcionários ativos no exercício de 2005, exceto para os funcionários mencionados no parágrafo seguinte:

Parágrafo Único - O valor retro citado não será estendido aos empregados com cargos de Diretor, Gerente, Chefe, Supervisor, Encarregado ou outro cargo que seja considerado estratégico ou de comando, pois, para estes, será aplicada política própria da empresa.

ACORDO COLETIVO - 2006.

CLÁUSULA 5ª - ELEGIBILIDADE.

Fica estabelecido que o valor a título de Participação nos Lucros e/ou Resultados será pago a todos aos funcionários ativos no exercício de 2006, exceto para os funcionários mencionados no parágrafo seguinte:

Parágrafo Único - O valor retro citado não será estendido aos empregados com cargos de Diretor, Gerente, Chefe, Supervisor, Encarregado ou outro cargo que seja considerado estratégico ou de comando, pois, para estes, será aplicada política própria da empresa.

ACORDO COLETIVO - 2007.

CLÁUSULA 5ª - ELEGIBILIDADE.

Serão elegíveis aos termos do presente acordo, os empregados da unidade Mahle Componentes de Motores do Brasil Ltda, efetivamente registrados até 31 de dezembro de 2007.

Parágrafo único: Os ocupantes dos cargos de comando, carreira y, gestão e Similares acompanharão os demais colaboradores da empresa no recebimento da primeira parcela da respectiva participação nos lucros e resultados. Em virtude desses cargos obedecerem metas próprias, individuais e coletivas, o cálculo da segunda parcela dependerá do fechamento do balanço patrimonial da empresa, aprovação de seus acionistas e/ou quotistas, e, será calculado através de regras próprias, onde será aferido e constatado a efetivação da meta negociada e o resultado atingido. O resultado encontrado deverá ser pago no máximo até 120 dias do encerramento do exercício financeiro do corrente ano (31/12/2007).

ACORDO COLETIVO - 2008.

CLÁUSULA 5ª - ELEGIBILIDADE.

5.1. As partes acordantes no que diz respeito a participação nos lucros e resultados relacionados aos ocupantes de cargos de comando, gestão, carreira e similares, o qual é composto por um sistema de avaliação de metas próprias, com características individuais e coletivas, decidem mantê-las na forma subscrita e praticada. Os empregados elegíveis nessa modalidade acompanharão os demais empregados da unidade MAHLE COMPONENTES DE MOTORES DO BRASIL LTDA. no recebimento da primeira parcela da respectiva participação nos lucros e resultados. O cálculo da segunda parcela para esses empregados, dependerá do fechamento do balanço patrimonial da empresa e aprovação de seus acionistas e/ou quotistas, assim como a apuração, constatação e efetivação da meta individual negociada e o respectivo resultado individual e coletivo atingido. O resultado encontrado deverá ser pago, para esses casos, no máximo até 120 dias após o encerramento do exercício financeiro do corrente ano (31 12 2008).

Afirma que o fato de serem diferentes os valores pagos para os colaboradores que exercem cargos de gestão não altera a natureza da verba que está sendo negociada, a PLR, tendo em vista que os referidos empregados participam de um sistema de metas próprias com características individuais e coletivas, assim denominadas nos Acordos Coletivos de 2007 e 2008 e, mais simplesmente, como política própria nos AC de 2004, 2005 e 2006.

Tal sistema de avaliação é o mesmo praticado para os exercícios de 2004 a 2008, conforme fazem prova as Fichas de Avaliação Individual anexas, pelas quais se verifica que cada empregado deve cumprir três metas, submetida a avaliação do seu cumprimento ao Supervisor.

Conclui, assim, que restou demonstrado em todos os AC que a PLR a ser paga aos empregados que exercem cargos de gestão deve ser realizada obedecendo-se a valores e regras próprias, Acordos Coletivos esses que foram devidamente negociados e aprovados Pela Comissão de Negociação e Sindicato da Categoria.

Discorre acerca da natureza jurídica da PLR, não remuneratória, mencionando o art. 7º, XI da Constituição Federal de 1998 (CF/88), doutrina, o art. 3º da Lei nº 10.101, de 19/12/2000 e decisões do Supremo Tribunal Federal (STF).

Conclui cair por terra a invocação da Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, I e II, e art. 30, feita pelo auditor fiscal, uma vez que o texto constitucional obstou o exercício da atividade da União para impor contribuição previdenciária sobre lucros ou resultados distribuídos pela empresa a seus empregados, ou seja, a participação nos lucros ou resultados está totalmente desvinculada da remuneração, não podendo servir de base para incidência de contribuições previdenciárias.

Em seguida, procura demonstrar que o pagamento diferenciado da PLR aos colaboradores que exercem cargos de gestão está de acordo com os ditames constitucionais e legais.

Diz que o pagamento diferenciado da PLR não afronta o art. 2º da Lei 10.101, de 2000, pois tal pagamento está previsto em cláusula específica de Acordo Coletivo: cláusula 2ª nos AC de 2004 e 2005 e cláusula 5ª nos AC de 2006, 2007 e 2008.

Destaca que os critérios e condições estabelecidos pelo § 1º do citado art. 2º são exemplificativos, podendo ser considerados estes ou outros, por opção das partes. Destaca, ainda, que o § 3º do art. 3º da mesma Lei 10.101, de 2000, parte do princípio da auto-aplicabilidade da primeira parte do inciso XI do art. 7º da CF/88, permitindo a compensação dos pagamentos espontaneamente feitos pela empresa, a título de participação nos lucros ou resultados, com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes ao mesmo tipo de participação, restando clara a mesma natureza jurídica destas.

Conclui que o auditor fiscal procedeu equivocadamente à lavratura da presente autuação, ao entender que a impugnante não poderia proceder com o pagamento diferenciado da PLR para os colaboradores que exercem cargos de gestão.

Verifica que em nenhum momento o auditor fiscal desconsiderou a natureza jurídica dos pagamentos efetuados, apenas questionou a forma de pagamento diferenciada da PLR para aqueles empregados, sem levar em conta que tal previsão está expressa por AC, que, por sua vez, tem seu reconhecimento e validade garantidos pela CF/88 (art. 7º, XXVI).

Argui que, constatado que o montante pago pela empresa é imune à Tributação, não há mais interesse jurídico da RFB em questionar o critério livremente convencionado entre a Comissão de Negociação, o Sindicato da Categoria e a impugnante.

Aduz que, pela “política própria” ou “regra própria” estabelecida para pagamento da PLR aos ocupantes de cargos de gestão, verifica-se que, em todos os anos, os critérios e requisitos foram os mesmos:

- i) necessidade de cumprimento de três metas pelo empregado, sendo duas de caráter individual e uma de caráter coletivo;*
- ii) todas as metas tinham prazo pré-fixado para serem cumpridas;*
- iii) no final de cada exercício, o cumprimento das metas era objeto de avaliação pelo superior imediato, sendo que o valor a ser recebido a título de PLR dependeria do percentual de atingimento das referidas metas.*

Explica que as metas encontram-se diretamente ligadas aos lucros e ou resultados apurados durante o exercício social da empresa e diz que os documentos anexos comprovam a política de metas negociadas e a avaliação efetiva.

Requer sejam as intimações dirigidas ao procurador que subscreve a Impugnação, nos termos do art. 236, § 1º do CPC e protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a juntada de novos documentos e a realização de perícia técnica

Pede, ao fim, que a impugnação seja julgada procedente e o auto de Infração seja cancelado, nos termos da fundamentação mencionada, seguindo os ditames legais e a justiça.

(Destaques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora, por unanimidade, julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 170 a 177):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/11/2004 a 31/10/2008

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. GFIP. FATOS GERADORES. OMISSÃO.

Constitui infração à legislação previdenciária a empresa deixar de informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. LEI ESPECÍFICA. NÃO ATENDIMENTO.

Não sendo atendidos os requisitos previstos em lei específica, os valores pagos a título de participação nos lucros e ou resultados da empresa deve ser considerado salário-de-contribuição.

Impugnação Improcedente

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual nada acrescenta de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 180 a 196).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 4/3/2010 (processo digital, fl. 179), e a peça recursal foi interposta em 31/3/2010 (processo digital, fl. 180), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Mérito

Participação nos Lucros e Resultados - PLR

Consoante se verá na sequência, a PLR atribuída pela empresa aos seus empregados, pretendendo incrementar integração entre trabalho e ganho de produtividade, não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias, **exceto** quando reportado estímulo se processar **fora** dos estritos ditames legalmente previstos.

Assim entendido, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas traduz direito social de matriz constitucional, eis que inserto no inciso XI do art. 7º do Capítulo II - Dos Direitos Sociais - da Constituição Federal de 1988 (CF, de 1988), *verbis*:

CAPÍTULO II - DOS DIREITOS SOCIAIS

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**; (destaquei)

Como se vê, trata-se de imunidade com eficácia limitada, carecendo de lei integrativa para a produção dos efeitos esperados pelo legislador constituinte. Afinal, ditas benesses encontram-se desvinculadas do salário de contribuição, tão somente se referida concessão atender as exigências estabelecidas em lei ordinária federal. Cuida-se de entendimento perflhado à decisão do STF no julgamento do RE nº 569441/RS, tomada por repercussão geral, cujo “Tema” e a correspondente “Ementa” assim estão redigidos:

Tema 344:

Incidência de contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros da empresa.

Ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. **Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários depende de regulamentação.** (destaquei)

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(STF – RG RE: 569441 RS – RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. DIAS TÓFFOLI, Data de Julgamento: 09/12/2010, Data de Publicação: Dje – 057 28-03-2011)

Em sintonia com a CF, de 1988, a Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, inciso I, define salário de contribuição como sendo a totalidade dos rendimentos auferidos a qualquer título pelo segurado, destinados a retribuir o trabalho, aí se incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Contudo, mediante **interpretação autêntica** do transcrito comando constitucional, o § 9º, alínea “j”, do mesmo artigo da reportada lei previdenciária, **isentou** a PLR concedida aos empregados da incidência tributária, desde que os requisitos estabelecidos na **lei específica** reguladora do preceito constitucional supratranscrito sejam obedecidos. Confira-se:

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)

[...]

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

[...]

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

Com efeito, o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, inciso I, §§ 9º, inciso X, e 10, replica o que está posto no transcrito art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescentando, expressamente, que a PLR concedida em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, sujeita-se à incidência previdenciária, nestes termos:

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

I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas [...]

[...]

§ 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.

(Destaquei)

A regulação manifestada na transcrição precedente deu-se com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29/12/94, reeditada e renumerada sucessivas vezes, com inexpressiva alteração textual, culminando na Lei nº 10.101, de 19/12/2000, da qual transcrevemos os seguintes excertos:

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

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

I - comissão paritária 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.

(Destaquei)

Cotejando supracitadas normas, infere-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado às empresas que implementem sistema de remuneração dos seus empregados baseado no incremento de produtividade. Assim, **quando atendidos os preceitos legais**, a estes trabalhadores, desvinculada da remuneração, será destinada parcela dos ganhos econômicos resultantes da produtividade decorrente do respectivo trabalho. Logo, não se trata de mera gratificação franqueada deliberadamente pelo empregador, já que terá natureza jurídica de rendimento tributável quando distribuída em desacordo com os requisitos formais e materiais que suportam dita desoneração fiscal.

Nessa ótica, como visto, a lei específica definiu dois eixos distintos, mas complementares, para o gozo da desoneração previdenciária em apreço, de forma que, sem o integral cumprimento destes, a PLR paga será tida como salário de contribuição, quais sejam:

(i) a validação do reportado programa, caracterizada pela formalização do “instrumento de acordo” com a participação dos empregados interessados e ratificação pelo respectivo sindicato da categoria - aspecto formal;

(ii) a eficácia da operacionalização do referido plano, qualificada pela consonância entre os **requisitos** legalmente previstos e as **regras** previamente estabelecidas, os instrumentos de **avaliação** dos objetivos a serem atingidos e o efetivo **resultado** alcançado - aspecto material.

Por pertinente, considerando que **a tributação é a regra** no exercício da competência tributária, as hipóteses de outorga de isenção devem ser interpretadas literalmente, por traduzirem **exceções** no ordenamento jurídico. Logo, nos termos do art. 111 do CTN, o entendimento quanto ao cumprimento dos aspectos formal e material exigido para excluir a incidência previdenciária da PLR distribuída aos empregados deve ser **restritivo ao literalmente previsto** na legislação retrocitada. Confirma-se:

Lei nº 5.172, de 1966:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;

Desenhada a contextualização legal posta, enfrenta-se propriamente a matéria controvertida.

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

A alegação da defendente de que os valores despendidos a título de Participação nos Lucros não poderiam ter sido considerados como base de cálculo de contribuições previdenciárias não merece prosperar, conforme voto de minha autoria, constante do Acórdão nº 27.949 desta Turma de Julgamento, relativo ao processo 15277.000646/2009-61, o qual segue abaixo transcrito:

[...]

Destaque-se que o presente lançamento inclui apenas valores de pagamentos efetuados pela empresa, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, aos seus empregados gestores: diretores, gerentes, chefes, supervisores, encarregados ou outros Cargos de comando, em razão da não inclusão destes nos Acordos

Coletivos de Trabalho celebrados nos exercícios de 2004 a 2008, de acordo com o Relatório Fiscal, o que constituiu inobservância do disposto no já mencionado artigo 2º da Lei nº 10.101, de 2000.

Verifica-se, nos Acordos Coletivos juntados à impugnação, que as regras ali estabelecidas não se aplicam aos trabalhadores gestores, conforme excertos transcritos neste Relatório (cláusula 2ª dos AC de 2004, 2005 e 2006 e cláusula 5ª dos AC de 2007 e 2008), aos quais se aplica política própria da empresa.

Em se lhes aplicando política própria da empresa, o art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, deixa de ser observado, porque não resta caracterizada a negociação entre as partes, requisito previsto no caput. Também não resta configurado nenhum dos procedimentos descritos nos incisos I e II do mesmo dispositivo.

Dessa forma, correto o entendimento da fiscalização que considerou como salário-de-contribuição os valores pagos a título de PLR aos empregados gestores, por não atendimento do disposto no art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, tendo em vista que as regras a eles aplicáveis não estão previstas nos Acordos Coletivos de Trabalho apresentados.

O pedido de que as futuras intimações sejam encaminhadas ao procurador da empresa não pode ser atendido, diante do disposto no art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal.

No que se refere ao protesto pela juntada posterior de documentos que se façam necessários ou pela realização de prova pericial, vale destacar que, conforme o Decreto nº 70.235, de 1972, está precluso o direito de apresentar novas provas documentais, conforme o §4º do art. 16 do referido Decreto, o pedido de perícia ou diligência deveria estar de acordo com o inciso IV do mesmo artigo, considerando-se não formulado o pedido sem estes requisitos, a teor do § 1º do art. 16 do mesmo Decreto, e o próprio autuado em sua defesa não apresentou quaisquer novos elementos que justificassem sua concessão:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriores trazidas aos autos (acrescentado pela Lei nº 9.532, de 10/12/97)

[...]

Estas as razões do indeferimento da produção de novas provas, com as ressalvas previstas nas alíneas do § 4º do art. 16 supra transcrito.

Considerando, do exposto, que os valores pagos a empregados, a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, constituem salário-de-contribuição, a empresa é obrigada a declará-los em GFIP, conforme previsão contida no art. 32, IV da Lei nº 8.212, de 1991.

Conclusão

Ante o exposto, nego provimento ao recurso interposto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz

Fl. 11 do Acórdão n.º 2402-010.591 - 2ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15277.000641/2009-38

Voto Vencedor

Conselheiro Gregório Rechmann Júnior – Redator Designado

Em que pese as bem fundamentadas razões de decidir do voto do ilustre relator, peço vênia para delas discordar, nos termos abaixo declinados.

Conforme se verifica do relatório supra, trata-se, o presente caso, de autuação fiscal em decorrência de descumprimento de obrigação acessória, consistente em apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e/ou GFIP RETIFICADORAS, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (CFL 68).

Verifica-se, pois, que o caso ora em análise é uma decorrência do descumprimento da própria obrigação principal: fatos geradores da contribuição previdenciária.

Assim, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento do processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constitui em questão antecedente ao dever instrumental.

Pois bem!

Em relação aos processos decorrentes do descumprimento da obrigação principal – PAFs 15277.000646/2009-61 e 15277.000645-2009-16 - tem-se que os respectivos recursos foram julgados nesta mesma sessão de julgamento, tendo sido dado provimento aos mesmos, nos seguintes termos:

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Auto de Infração relativo às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho do período acima indicado.

Nos termos do Relatório Fiscal, as contribuições foram apuradas em relação às remunerações recebidas a título de Participação nos Lucros ou Resultados da empresa, pagas em desacordo com o art. 2º da Lei nº 10.101, de 19/12/2000, segundo o qual a participação nos lucros e resultados deve ser negociada com os empregados, com a participação de um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou constar de convenção coletiva de trabalho.

De acordo com o item 3.2 do mesmo relatório, o art. 2º, parágrafo único do Acordo Coletivo de Trabalho de 2004 exclui os empregados com cargo de diretor, gerente, chefe, supervisor, encarregado ou outro cargo que seja considerado de comando, para os quais deve ser aplicada política própria da empresa. Esta cláusula é mantida nos acordos subsequentes.

O Nobre Relator do presente acórdão, corroborando com o entendimento alcançado pelo órgão julgador de primeira instância, concluiu que:

Em se lhes aplicando política própria da empresa, o art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, deixa de ser observado, porque não resta caracterizada a negociação entre as partes, requisito previsto no caput. Também não resta configurado nenhum dos procedimentos descritos nos incisos I e II do mesmo dispositivo.

Dessa forma, correto o entendimento da fiscalização que considerou como salário-de-contribuição os valores pagos a título de PLR aos empregados gestores, por não atendimento do disposto no art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, tendo em vista que as regras a eles aplicáveis não estão previstas nos Acordos Coletivos de Trabalho apresentados.

Pois bem!

Nos termos do artigo 7º, XI da Constituição Federal de 1988, constitui direito dos trabalhadores o pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração:

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;

No entanto, o dispositivo constitucional remete a eficácia da norma à edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso apontado, revelando que o direito dos trabalhadores ao recebimento da PLR sem vinculação à remuneração se trata de norma constitucional de eficácia limitada, dependendo de lei para a sua regulamentação.

A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, a qual, após diversas reedições, foi finalmente convertida na Lei nº 10.101/2000, estabelecendo os parâmetros e diretrizes a serem observados para que a parcela denominada Participação nos Lucros e Resultados da empresa, ou simplesmente PLR, cumprisse o seu objetivo constitucionalmente previsto e, assim, enquadrar-se como pagamento desvinculado da remuneração.

Nesse contexto, a própria legislação previdenciária, por meio da Lei nº 8.212/1991 (artigo 28, §9º, "j"), também determinou a não incidência da contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros, condicionando, contudo, o seu pagamento à observância dos requisitos estabelecidos em lei específica.

Assim dispõem alguns dispositivos dos artigos 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000, vigentes à época dos fatos:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

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

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

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

§ 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.

A fiscalização, no caso em análise, atribuiu natureza remuneratória aos pagamentos efetuados pela Recorrente a título de PLR, embasando-se, para tanto, no seguinte fundamento:

A cláusula do art. 2º parágrafo único do Acordo Coletivo de Trabalho de 2004, exclui os empregados com Cargos de Diretor, Gerente, Chefe, Supervisor, encarregado ou outro cargo que seja considerado de comando, pois para estes, será aplicada política própria da empresa.(cópia anexa).

Tal Cláusula é mantida nos acordos subsequentes.

Excluindo esta parcela de empregados os valores pagos a estes está em desacordo com o an. 2º da Lei 10.101 de 19/12/2000, que determina a forma de distribuição de participação em lucros e resultados que deve ser negociada com os empregados com a participação de um representante indicado pelo Sindicato da respectiva categoria ou constar de Convenção Coletiva de Trabalho.

Entendo que não há que se falar em ofensa ao art. 2º da Lei 10.101/2000 o fato de o Acordo Coletivo prevê que **o valor** da PLR referente aos empregados com cargos de direção, gerência, chefia ou supervisão esteja previsto em documento apartado ao próprio acordo.

Veja: é o próprio acordo, regularmente firmado e pactuado entre as partes, que estabelece tal previsão.

Outrossim, o fato de o detalhamento do cálculo da PLR de determinada categoria de empregados está consignado em documento apartado do acordo coletivo em nada desnatura referido programa:

- primeiro porque não há, na legislação de regência da matéria, nenhuma vedação neste sentido;
- segundo porque o próprio acordo, celebrado com a participação dos Empregados, expressamente prevê essa possibilidade;
- por fim, mas não menos importante, não se afigura razoável que todo o detalhamento do cálculo da PLR, para todos os funcionários, de todos os níveis, conste expressamente do Acordo. Caso assim fosse, referida exigência – que não encontra amparo na legislação, ressalte-se - tratar-se-ia de medida contraprodente.

Neste contexto, é de se indagar: porque a Fiscalização não intimou a Contribuinte para apresentar referidos documentos, questionando, se fosse o caso, como os mesmos eram elaborados?

Noutras palavras: como a Fiscalização concluiu pela natureza remuneratória dos valores pagos se nem mesmo intimou a Contribuinte para apresentar e explicar o conteúdo das “políticas próprias”, conforme expressamente previsto nos Acordos?

Neste contexto, não há que se falar, *in casu*, em ofensa ao art. 2º da Lei 10.101/2000, pelo que deve ser dado provimento ao recurso voluntário.

Neste esboço, considerando que a base de cálculo da multa aplicada no presente lançamento corresponde a 100% da contribuição não declarada (observado o limite legal) e lançada nos processos referentes ao descumprimento da obrigação principal e que, nos referidos processos, os fatos geradores apurados pela fiscalização foram cancelados nos termos acima declinados, impõe-se o provimento do recurso em análise, com o consequente cancelamento do crédito tributário lançado.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o lançamento fiscal, em razão do cancelamento da respectiva base de cálculo nos autos dos PAFs 15277.000646/2009-61 e 15277.000645-2009-16, referentes à exigência da obrigação principal.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior