



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

Processo n° 15504.012380/2009-78
Recurso n° 111.111 Voluntário
Acórdão n° 2403-001.387 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2012
Matéria LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FIDENS ENGENHARIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2007

Ementa:

PREVIDENCIÁRIO.SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. LEI ESPECÍFICA.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em acordo com a lei específica, não integra o salário de contribuição.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Para o contribuinte individual, entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês.

INCONSTITUCIONALIDADE

A Súmula 2 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF pacificou que: “ O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

MULTA DE MORA

As contribuições sociais, pagas com atraso, ficam sujeitas à multa de mora prevista artigos 35, I, II, III da Lei 8.212/91.

Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais e das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, na forma da redação dada pela Lei nº 11.941, de

2009, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

MULTA MAIS BENÉFICA.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, cabe aplicar o artigo 35-A, se mais benéfico ao contribuinte, na forma da Lei 11.941/2009 que revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 e lhe conferiu nova redação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

LANÇAMENTO. FATO GERADOR. LEI DE REGÊNCIA.

O artigo 144 do Código Tributário Nacional-CTN aduz que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTA DE OFÍCIO

Para as Contribuições Previdenciárias, a imposição de penalizar o contribuinte infrator mediante aplicação de multa de ofício só veio a ser instituída na forma da Medida Provisória MP nº 449 a partir de sua edição em 03/12/2008.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **I)** Por maioria de voto, em dar provimento parcial ao recurso determinando a exclusão dos levantamentos PL1, PL2 e PLA Vencido o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari. **II)** Por unanimidade de voto a exclusão da multa de ofício. **III)** Por maioria de votos determinar o recálculo da multa de mora conforme Art. 35 da Lei 8212/91, incluído pela Lei nº 11941/2009, nos termos do art. 61 da Lei 9430/1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia limitada a 20% critérios desta data que devem ser observados quando da ocasião do pagamento. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro. [Tabela de Resultados]

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente.

Ivacir Júlio de Souza - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Cid Marconi Gurgel de Souza e Maria Anselma Coscrato dos Santos

Relatório

A instância “*ad quod*” produziu o Relatório abaixo que li, compulsei com os autos e tendo corroborado, o transcrevi na íntegra com grifos de minha autoria:

“*Relatório*

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, no montante de R\$ 5.010.171,15, no período de 05/05 a 08/07, consolidado em 07/07/2009, que, conforme informado no Relatório Fiscal de fls. 60/76, foi apurado com base em folhas de pagamento e contabilidade e refere-se a: a) contribuições da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de capacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), referente a remunerações pagas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados - PLR, em desacordo com a lei específica - Lei 10.101/00 (levantamentos PL1, PL2 e PLA);

b) contribuições da empresa referente a remunerações pagas a segurados contribuintes individuais a título de participação nos lucros (levantamento PLD).

De acordo com o Relatório Fiscal, quanto aos valores pagos aos segurados empregados a título de participação nos lucros, da leitura dos Acordos e Convenções apresentadas e esclarecimentos prestados pela empresa, restou claro que o critério para pagamento da PLR é subjetivo, sem um plano de metas a ser cumprido e independente do esforço pessoal do empregado. Há conclusão de que a rubrica denominada PLR na verdade é um complemento salarial. A fiscalização relata que (fls. 66 e 69):

Do exposto, concluímos que, os pagamentos da PLR baseados nas Convenções Coletivas foram efetuados independentemente de qualquer meta ou resultado, configurando-se verdadeira gratificação anual ajustada, sem nenhum caráter de "participação nos lucros ou resultados", desvirtuando completamente o disposto no art. 3º, caput, da Lei que rege a matéria, quando assevera que a participação de trata o art. 2º, não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.

Diante do acima exposto, extrai-se de forma inequívoca a convicção de que não houve o estabelecimento de

qualquer programa de metas e resultados a serem cumpridos, de maneira a justificar o pagamento da PLR em todo o período fiscalizado [...]. Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados (05/2005 a 08/2007) e dirigentes - diretores não-empregados (04/2006 e 05/2007), a título de "participação nos lucros ou resultados", **face à ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados** previamente, **da necessária participação da entidade sindical das categorias representativa de seus empregados, bem como da falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado devidamente registrados nos acordos realizados, não se enquadram no previsto no art. 214, §9º**, inciso X do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.04X, de 06 de maio de 1999.

TIPF, fls. 32/33.

A ação fiscal foi precedida de Termo de Início de Procedimento Fiscal .A interessada foi cientificada da presente autuação em 14/07/2009, e apresentou defesa, às fls. 249/306, que contém, em síntese:

Alega que pagou a PLR com base na Lei 10.101/2000 e nas Convenções Coletivas de Trabalho e acordos complementares.

Diz que conforme previsto no artigo 7º, . inciso XI. da Constituição Federal a PLR tem como característica constitucional expressa a desvinculação da remuneração. Logo, não integra o salário-de-contribuição para fins previdenciários.

*Afirma que em processo administrativo busca-se a verdade material ou real. **Cita doutrina e ementa de acórdão do CARF.** Aduz que com base na verdade real ou material, resta demonstrado que se tratou efetivamente de participação dos empregados da impugnante nos seus lucros ou resultados relativamente aos exercícios financeiros em questão.*

Argumenta que a administração direta não possui competência tributária, podendo apenas, por meio de delegação, exercer os atributos da capacidade tributária ativa, ou seja, exigir e cobrar tributos nos termos da lei. Diz que a Constituição prevê a contribuição sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho (CF, art. 195. I, ' a ') , mas, em outras margens, art. 7º, XI e art. 218, § 4º, tem o cuidado de explicitar que a participação do empregado nos lucros ou resultados é desvinculada da remuneração. Assim, é vedado ao legislador ordinário regular, de forma a incluir, dentre os rendimentos pagos a qualquer título pelo empregador ao empregado, a PLR

como base de cálculo para a contribuição previdenciária. E inócua qualquer disposição legal no sentido de limitar a não inclusão da PLR na base tributária (Lei 8.212/91, art. 9º e Decreto 3.048/99). Não havendo competência para tributar, não há o que pretender isentar ou não isentar.

Alega que a norma constitucional afastou do conceito de remuneração os valores pagos por força de programas de participação nos lucros. O requisito essencial é a existência do lucro ou resultado; qualquer outra condição deve ser entendida como inconstitucional. Diz que em todos os exercícios fiscalizados houve geração de lucro e resultados suficientes para justificar os pagamentos da PLR.

Desta forma, a norma infraconstitucional reguladora do instituto PLR não tem poderes para modificar a natureza da verba paga, definida constitucionalmente como desvinculada da remuneração. Cita doutrina e jurisprudência.

Conclui que sob pena de inconstitucionalidade, não pode a lei ordinária impor à participação nos lucros natureza que lhe foi expressamente retirada pela CF/88. Desse forma a Lei 8.212/91, art. 28, §9º, letra 'j', bem como os §§ 9º e 10 do art. 214 do Decreto 3.048/99 não podem ser interpretados no sentido de possibilitar a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba em comento.

Diz que a interpretação conferida pela Auditora Fiscal à Lei 10.101/00 e aos documentos examinados foi equivocada, o que enseja a improcedência da autuação.

Transcreve trechos do relatório fiscal.

Afirma que a adoção de dois critérios diferenciados de pagamento da PLR não é vedada pela Lei 10.101/2000, sobretudo se restar estabelecido em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) e Acordos a elas complementares, como no caso vertente.

Quanto às verbas pagas por força de CCT, alega que a Lei 10.101/00, no artigo 2º, determina que o instrumento fixe o direito substantivo (participação no lucro) e adjetivo (como esta será feita) do trabalhador; ou seja, apenas é exigido que exista efetiva participação em lucros ou resultados e que esta se dê por meio de regras objetivas. E, nesse sentido, a leitura da cláusula Quadragésima Terceira e seus 12 parágrafos das CCTs em comento não deixa dúvida quanto ao atendimento da referida previsão legal. Diz ser inegável que o referido dispositivo contratual contém regras claras e objetivas ditas inexistentes pela autuação.

Afirma que o engano tem lastro na premissa falsa adotada pela Fiscal de obrigatoriedade de fixação de metas ou resultados.

Entende que ao contrário do que sustenta a autuação, o estabelecimento de metas é uma faculdade dada às partes, e não uma obrigatoriedade. Tanto é assim que o dispositivo legal elencou a instituição de metas como uma possibilidade.

Quanto à PLR paga de forma complementar, alega que mais uma vez a Fiscalização desconsiderou a existência dos Acordos Complementares às CCTs em questão.

Quanto à formação da "comissão" esta possui caráter facultativo e não obrigatório, sendo sua ausência suprida pela formalização dos acordos.

No tocante à filiação dos beneficiários ao SITICOP ou ao SENGE, diz ser discussão estranha ao caso vertente, pois a impugnante pertence à categoria profissional representada pelo SICEPOT e seus empregados pertencem à correspondente representação sindical, o SITICOP, independentemente de filiação. Somente o Poder Judiciário tem competência para determinar que os engenheiros não se sujeitam à representação do SITICOP para fins de Convenções ou Acordos Coletivos.

Apona como engano da fiscalização que a PLR na sua concepção constitucional permite a "participação nos lucros, ou resultados" que são figuras distintas. O que se determinou pelas CCTs foi a PLR sobre lucro. Nos acordos complementares estabeleceu-se a PLR sobre resultados, com pagamentos de valores de forma diferenciada para empregados de cargos de gerência. Cita trechos do Acordo. Diz que não houve substituição de critérios de pagamento da PLR em face das CCTs e de seus acordos complementares, mas somente o estabelecimento de critério complementar de PLR, exclusivamente sobre resultados de contratos/obras, sendo que este procedimento não encontra vedação legal. Cita jurisprudência.

Argumenta que os critérios previstos na lei são exemplificativos e não taxativos, por força da expressão "entre outros". Acrescenta que houve a adoção de outro critério não precisamente elencado nos incisos do §1º do art. 2º da Lei 10.101/00, ou seja, contratou-se a PLR complementar para as categorias de empregados neles citados apurada sobre o "atingimento dos resultados dos contratos/obras globais da organização". Afirma que os direitos substantivos e as regras adjetivas da PLR sobre os resultados são indicadas nos acordos complementares nas cláusulas 4 e 5 e as transcreve.

Aduz que o direito substantivo materializa-se na previsão contratual de pagamento da PLR complementar sobre o resultado gerencial individualizado de cada obra e do resultado gerencial da empresa obtido no exercício. As regras adjetivas também são definidas, onde consta a forma de distribuição, época do pagamento, momento do pagamento, forma de pagamento.

Acrescenta que em que pese a previsão de definição anual pelos acionistas, esta definição tinha por base critérios objetivos, sujeito a variações, pois dependentes de eventos futuros e/ou supervenientes. Tais critérios encontram-se materializados e previstos em documento da impugnante denominado "Mecanismos de aferição da PLR".

Admite que apenas um dos elementos das regras adjetivas (o mecanismo de aferição) deixou de constar expressamente dos instrumentos contratuais, mas sem que isso tenha o condão de descaracterizar a PLR como quer a autuação, na medida que existente tais mecanismos e efetivamente aplicados na aferição das PLRs em exame.

Alega que para a impugnante e para as entidades sindicais contratantes as regras estavam bem delineadas para os fins colimados, e não é dado à autoridade fiscal exercer discricionariedade quanto à fixação dos pressupostos de fato. Indaga em que termos devem ser consideradas as citadas "regras claras e objetivas".

Afirma que as Convenções Coletivas de Trabalho, assim como os Acordos Coletivos, são fontes formais de Direito. Cita doutrina e jurisprudência. Diz que não cabe nem ao Poder Judiciário o afastamento dos acordos espontaneamente firmados pelas partes, muito menos o poderia fazer a administração fiscal tributária.

Registra que eventual falta de um registro literal no instrumento contratual no tocante a um elemento de regulamentação da participação nos lucros não anula ou descaracteriza o ato negociado entre as partes, no caso, a PLR de natureza constitucional não remuneratória, se do contexto contratual e práticas adotadas, resulta superada a lacuna de literalidade contratual, não causando qualquer alteração na efetiva manifestação de vontade das partes contratantes. Cita o Código Civil Brasileiro, artigo 112, segundo o qual "nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem. Requer seja declarado improcedente o Auto de Infração."

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Após analisar aos argumentos da impugnante, na forma do registro de fls.336, a 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de Belo Horizonte – MG - DRJ/BHE, em 29 de julho de 2010, exarou o Acórdão n ° 02-27.845 , mantendo procedente o lançamento.

DO RECURSO

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls.341/383, onde guerreou o Acórdão da instancia “*ad quod*” com reiterados argumentos.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza-Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme registro de fls. 395, o recurso é tempestivo. Aduz que reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

A empresa em tela foi descrita na convenção coletiva como pertencente ao segmento pesado da construção civil, vide documento de fls.160, logo, neste segmento, produção tem o sentido mais bruto da acepção da palavra querendo significar desempenho físico não havendo, via de regra, como estabelecer processos sofisticados de apuração.

Ao dispor sobre Participação nos lucros ou resultado, a lei generalizou a nomenclatura. Isto posto, não pode passar despercebido que a lei encerra duas possibilidades de participação dos empregados : no lucro , ou no resultado.

É óbvio que para participar nos lucros o empregado tem que efetivamente concorrer para isso devendo pois sua colaboração ser previamente quantificada para ser atingida em um determinado prazo comumente convencionado de **meta**. Se isto estiver formal e previamente estipulado, bem como a maneira de aferir o desempenho esperado, resta implementar o projeto e pagar na forma do estabelecido entre as partes. **Se justo ou injusto o critério de atingir as metas**, cabe às partes discutir e aceitá-las ou não. Sendo lícitas as cláusulas, não se admite tutela e tampouco interferência de terceiros.

Noutro plano, participar **dos resultados** não implica que necessariamente tenha que ocorrer lucro ao final do exercício. O pacto deverá ser cumprido ainda que ocorra prejuízo.

Ao estabelecer tal acordo, baseado nos resultados, visa o empregador reduzir as variáveis que levantou e que , à seu juízo, concorrem para resultados indesejáveis ou mesmo lucros que à seu critério poderiam ser melhores uma vez expurgados tais empecilhos diagnosticados.

Desse modo, no segmento em que atua a Recorrente, seguramente **o absentéismo** compromete qualquer resultado planejado mas especificamente àqueles cujo cumprimento de prazos e tarefas são interdependentes uns dos outros na medida em que iniciar certas etapas depende da conclusão das antecedentes. Neste casos as ausências dos empregados alocados para as tarefas, ferem de morte a conclusão do projeto com impactos negativos de todo ordem comprometendo inclusive os custos.

É lícito pois que se estabeleça estímulos vinculados ao resultado e não ao lucro posto que comparecer ao posto de trabalho na forma dos contratos, é obrigação primária que não guarda vínculo direto que possa refletir no aumento dos lucros mas a ausência compromete tanto o lucro quanto o resultado.

DA AUTUAÇÃO

Às fls.66,o Auditor Fiscal alega que ficou convencido de que ocorrera a infração em razão de:

“ que os pagamentos de PLR acima foram unicamente baseados na Cláusula 43ª da PLR das Convenções Coletivas de Trabalho firmadas entre o SITICOP e o SICEPOT 2004/2005, 2005/2006 e 2006/2007 ” (em anexo) (firmado sem texto único para a categoria com vigência em todo o estado de Minas Gerais).

Da análise do contido nestes documentos, verificam-se que os pagamentos foram efetuados de acordo com a cláusula 43ª , parágrafo primeiro que estabelece como resultado “ o menor índice de absenteísmo nas empresas a ser alcançado em todo o período, assim com redução dos índices de acidentes de trabalho “ determinando ainda uma quantidade certa a ser recebida pelos empregados.

Tal condição não pode ser definida como meta nem mesmo as condições impostas no parágrafo segundo (citadas no item 3.1.8).

Esta garantia mínima, sem qualquer outro plano de metas e resultados, bem como a ausência de definição de objetivos a serem atingidos, é comandada nas folhas de pagamentos sob a rubrica códigos 126.

Assim, restou claro que o critério para pagamento da PLR é subjetivo, sem um plano de metas a ser cumprido e independente do esforço pessoal do empregado. ”(grifos de minha autoria)

Analisando o texto escrito pelo Auditor se observa argumentos contraditórios na medida em que ele mesmo define que a cláusula 43ª estabelece **resultado e não lucros**.

No mesmo diapasão a leitura que a Autoridade autuante faz da convenção é de que não houvera ocorrido consenso **mas imposição de condições** e , muito embora tenha ressaltado que há um resultado a ser atingido, tal resultado , para o Auditor não significa um objetivo.Assim, tendo em vista a estrutura inconsistente da argumentação, não posso anuir.

Na seqüência, às fls. 67 do Relatório supra, aduz que ficou configurado que não houve formação de uma comissão e condenou que o pacto tivesse sido realizado com o SITICOP/MG, posto que os engenheiros da categoria são filiados ao SENGE .

É relevante notar que , também, neste sentido a exigência do Autuante não se sustenta tendo em vista que a lei não exige para as convenções coletivas que se estabeleçam comissões. Tal requisito, na forma da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, trata-se apenas de uma das forma de se levar à termo a negociação, sendo facultado escolher um ou outro procedimento :

*"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.

Extraído do documento de folhas 160, denominado **Convenção Coletiva** de Trabalho, destaquei a 43ª terceira cláusula por esta resumir os aspectos da Participação nos Lucros ou Resultados razão da lavratura do Auto de Infração em comento:

“ Cláusula Quadragesima Terceira - Participação nos Lucros ou Resultados

Considerando as disposições da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que facultam às entidades sindicais patronais e profissionais celebrarem instrumentos coletivos para a fixação de critérios para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas , o SICEPOT - MG e o SITICOP - MG resolvem estabelecer, através da presente convenção , os critérios para o recebimento desta verba pelos empregados integrantes da categoria da construção pesada no Estado de Minas Gerais, referente ao ano-base de 2005, observadas as condições descritas nos parágrafos seguintes. ”(grifos de minha autoria)

É de grande relevo notar que a convenção em tela teve seu registro conforme fls. 164, **onde a Delegacia Regional de Minas Gerais do Ministério do Trabalho e Emprego chancelou** o documento e atesta que o fez observando o comando do artigo 614 da CLT que, por oportuno, trago à colação:

“ Art. 614 - Os Sindicatos convenientes ou as empresas acordantes promoverão, conjunta ou separadamente, dentro de 8 (oito) dias da assinatura da Convenção ou Acordo, o depósito de uma via do mesmo, para fins de registro e arquivo, no Departamento Nacional do Trabalho, em se tratando de instrumento de caráter nacional ou interestadual, ou nos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, nos demais casos. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 1º As Convenções e os Acordos entrarão em vigor 3 (três) dias após a data da entrega dos mesmos no órgão referido neste artigo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º Cópias autênticas das Convenções e dos Acordos deverão ser afixados de modo visível, pelos Sindicatos convenientes, nas respectivas sedes e nos estabelecimentos das empresas compreendidas no seu campo de aplicação, dentro de 5 (cinco) dias da data do depósito previsto neste artigo. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 3º Não será permitido estipular duração de Convenção ou Acordo superior a 2 (dois) anos. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 229, de 28.2.1967) ”

Portanto, se a autoridade competente para fazer a exigência confirmou o feito e reconheceu a legitimidade do documento e do Sindicato para representar a categoria profissional, descabe pois qualquer intervenção de jurisdição não comportando que o Auditor fiscal desconheça o registro e, em consequência acate os seus efeitos legais.

Aparentemente deslocada mas logo constatada pertinente, faço intervenção para consignar que **absenteísmo**, segundo o conceituado Mestre Aurélio Buarque de Holanda Ferreira significa **falta de assiduidade**.

Relevante destacar que a **pretensão da empresa** fica patente logo no **primeiro parágrafo da convenção** quando registra que o pacto visa estimular a **redução do número de faltas e redução dos índices de acidente de trabalho** mediante pagamento de valores, como adiante se verificará, **previamente fixados, que efetivamente não se vinculam ou se condicionam à ocorrência de lucros**. Aduz que os demais parágrafos apenas reforçam o objeto supra :

*“ Parágrafo Primeiro - Os convenentes elegem **como resultado** o menor índice de **absenteísmo** nas empresas a ser alcançado em todo o período, assim como a **redução dos índices de acidente de trabalho**. ”*

Estabelecendo as importâncias a pagar previamente fixadas, vinculadas ao **CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO**, e não aos lucros, se observa o comando do parágrafo terceiro, *verbis*:

*“ Parágrafo Terceiro - Os empregados representados pelo SITICOP - MG e que atendam todas as condições definidas no Parágrafo Segundo, receberão, a título de participação nos lucros ou resultados das empresas , até o dia 10 de maio de 2004, **a importância fixa total por empregado** , a ser paga pelas empresas de acordo com a estratificação a b a i x o:*

CLASSIFICAÇÃO VALOR A PAGAR
Capital Social Integralizado
A t é 10.000.000 R\$ 60,00
De 1.000.001 a 50.000.000 R\$ 100,00
De 50.000.001 a 100.000.000 R\$ 250,00
D e m a i s E m p r e s a s R\$ 300,00

Reforçando que o instrumento **fixava valores e não índices** em razão de desempenho consignaram-se o registro mediante o parágrafo quarto:

“ Parágrafo Quarto - A estratificação acima visa meramente estipular os valores da PLR. ”

Aduz que as demais convenções anuais colacionadas nada modificaram a essência pactuada e simplesmente promoveram ajustes dos valores da sobredita tabela.

Clareza e objetividade circunscrevem-se ao caso concreto, ao fato em si.

Assim cada caso deve merecer análise específica vinculada ao contexto procurando saber, inclusive, se trata de **distribuição de lucros** ou **participação de resultados**. Cumpre reiterar que essas regras têm que ser claras e objetivas **para os pactuantes** e não para terceiros, que tendo concordado com as cláusulas contratuais assumiram **ter havido clareza e objetividade**. Compulsório destacar que o conceito de **claro e objetivo** não se confunde com o conceito **do que é justo ou injusto**.

Concretamente, o que deve ser verificado é se a participação nos lucros ou resultados foi objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante, ressalte-se, a **facultativa escolha de um dos procedimentos – nos lucros ou no resultado** - legalmente previstos.

Sobre os efeitos dos princípios gerais de direito privado na definição dos respectivos efeitos tributários, o Legislador preceituou o comando do artigo do 109 do Código Tributário Nacional – CTN, “*verbis*”:

“ *Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, **mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.**”*

Tutelar o pacto e ainda aduzir de forma genérica e emocional que este pode ser lesivo a uma das partes, qualquer que seja ela, não é prerrogativa fiscal. Também o simples fato da discordância das regras acordadas não caracteriza fato gerador para constituição de crédito tributário.

A conclusão acima não trata de entendimento solitário. Neste sentido trago à lume o julgado abaixo transcrito:

“*Ementa: **Não é um fato genericamente considerado que caracteriza o direito de se exigir o tributo.**” (TRF-2ª Região. EAC 89.02.03956-0/RJ. Rel. p/ acórdão: Des. Federal Alberto Nogueira. Plenário. Decisão: 28/03/96. DJ de 28/10/96, p. 81.894.)”*

É relevante notar que na forma da parte final do § 1º do artigo 2º, da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, o rol dos critérios e condições, inclusive mecanismos de aferição, que devem nortear as negociações **não é taxativo** posto que se admite considerar outros não expostos :

“ *....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.”

DOS CONTRATOS

Sobre contratos, focando a questão no Direito Civil, Paulo Antônio Bengalli¹ afirma que: “ Contratos Bilaterais ou Sinalagmáticos, produzem direitos e obrigações para ambas as partes que são credoras e devedoras entre si.”

O brocardo latino “*Pacta sunt servanda*” referindo-se aos contratos privados, quer significar que esses devem ser cumpridos, por óbvio, nos limites da lei.

¹ Paulo Antonio Bengalli, Direito Contratual no Novo Código Civil, 2003, p. 100.

O programa PLR não é um programa impositivo da legislação. É uma ferramenta de gestão que permite uma maior participação e empenho dos empregados na produtividade da empresa, que proporciona a atração, retenção, motivação e comprometimento dos funcionários na busca de melhores resultados.

Nenhuma empresa está obrigada a conceder participação dos seus lucros ou resultado aos seus empregados.

Saliente-se que a lei de regência da PLR dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos LUCROS ou nos RESULTADOS.

Participar do resultado pode até implicar perdas de liberalidades obtidas alhures. Nesse sentido, cabe inclusive que as metas possam ensejar não necessariamente que a empresa obtenha lucros mais simples redução de prejuízos ou minimização dos fatores que concorrem para tal desfecho, daí que cada caso tem que ser visto sob este prisma com todas as nuances conjunturais o que agrega grande subjetividade às análises de terceiros, expectadores esses alheios às variáveis e razões prévias abordadas nas negociações que resultaram no pacto firmado.

Na hipótese de a empresa ter distribuído participação no RESULTADO que buscou atenuar os prejuízos mediante pacto conjunto do corpo de empregados, não é razoável tributar tal esforço.

É relevante trazer à colação jurisprudência no âmbito administrativo e no judiciário sobre a matéria :

A Turma Ordinária da 6ª Câmara, do Segundo Conselho de Contribuintes , em 089/04/2008, mediante o Acórdão nº 20600640 do Processo 10680009628200705, enfrentando este tema, decidiu dar provimento ao Recurso Voluntário, *verbis*:

“ Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/2001 PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA. I - A discussão em torno da tributação da PLR não cinge-se em infirmar se esta seria ou não vinculada a remuneração, até porque o texto constitucional expressamente diz que não, mas sim em verificar se as verbas pagas correspondem efetivamente a distribuição de lucros. II - Para a alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, e para este Conselho, PLR é somente aquela distribuição de lucros que seja executada nos termos da legislação que a regulamentou, de forma que apenas a afronta aos critérios ali estabelecidos, desqualifica o pagamento, tornando-o mera verba paga em decorrência de um contrato de trabalho, representando remuneração para fins previdenciários. III - Os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição dos lucros. IV - O acordo em questão prevê regras e critérios, e até mesmo metas, sendo certo que estes foram devidamente instituídos pelos interessados na distribuição ora questionada. Sem dúvida que essas regras e esses critérios podem, numa avaliação pessoal, serem considerados como não sendo ideais para implementação de um

programa de distribuição de lucros. Contudo, o que não se pode aceitar é que essa avaliação pessoal se contraponha à vontade das partes externada no instrumento de negociação coletiva, e ferindo sua autonomia, contrariando assim o que a regulamentação da PLR mais valoriza, venha a ser pretexto para a desqualificação da natureza de um pagamento. Recurso Voluntário Provido.”

Noutro giro, recentemente, 27 de outubro de 2010, referindo-se às verbas parceladas ao longo do ano, no Tribunal Superior do Trabalho a 2ª Turma, conforme o Acórdão do processo nº RR - 191500-52.2003.5.02.0461, entendeu que a natureza do PLR é indenizatória e assim se manifestou:

“ -VOLKSWAGEN DO BRASIL LTDA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTO MENSAL EM DECORRÊNCIA DE NORMA COLETIVA. NATUREZA INDENIZATÓRIA.

A despeito da vedação de pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no ano civil, disposta no art. 3º, § 2º, da Lei n.º 10.101, de 19.12.2000, o parcelamento em prestações mensais da participação nos lucros e resultados de janeiro de 1999 a abril de 2000, fixado no acordo coletivo celebrado entre o Sindicato dos Metalúrgicos do ABC e a Volkswagen do Brasil Ltda., não retira a natureza indenizatória da referida verba (art. 7º, XI, da CF), devendo prevalecer a diretriz constitucional que prestigia a autonomia privada coletiva (art. 7º, XXVI, da CF).- ”

RECURSO DE REVISTA. VOLKSWAGEN DO BRASIL. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR. PAGAMENTO MENSAL. NATUREZA INDENIZATÓRIA. ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL TRANSITÓRIA Nº 73 DA SBDI-1. A jurisprudência desta colenda Corte se pacificou no sentido de ser válido o pagamento mensal da PLR instituída pela reclamada, sendo que tal pagamento não retira a natureza indenizatória da referida parcela. Decisão em conformidade com o entendimento consubstanciado na Orientação Jurisprudencial Transitória nº 73 da SBDI-1. Incidência da Súmula nº 333 e do artigo 896, § 4º, da CLT. Recurso de revista não conhecido. DIFERENÇAS DA MULTA DE 40% DO FGTS. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL Nº 341 DA SBDI-1. Merece reforma a decisão regional que julga improcedente o pedido do reclamante relativo às diferenças da multa de 40% do FGTS, decorrentes dos expurgos inflacionários, porquanto contrário ao entendimento consubstanciado na Orientação Jurisprudencial nº 341 da SBDI-1. Recurso de revista conhecido e provido.”(grifos de minha autoria)

DOS PAGAMENTOS AOS NÃO EMPREGADOS

A síntese dos argumentos da Recorrente se observa na alegação de que :

Tratando-se de participação nos lucros da empresa, a distribuição deverá beneficiar a todos os empregados,

indistintamente e de forma igualitária. Já no caso de participação nos resultados, nada impede a criação de planos setoriais e específicos por unidade ou setores da empresa, desde que os critérios sejam claros e objetivos. [...]" (g.n)

Adiantando que discordo de tal alegação, de plano, destaco que a Recorrente não contestou o levantamento sobre diretores não empregados.

Leitura atenta da Cláusula Quadragésima Terceira supra, revela que os critérios para recebimento da verba foram estabelecidos **para pagar aos empregados**.

Ressalte-se que tais valores não alcança **os não-empregados** – os **contribuintes individuais - expressamente** excluídos no pacto, esses não fazem jus ao estímulo.

Desse modo, regras postas e pactuadas, assim devem ser cumpridas.

DOS PAGAMENTOS AOS DIRETORES NÃO EMPREGADOS

O artigo 13 do Estatuto Social da empresa aduz que :

“ Art. 13º - Os membros da Diretoria eventualmente destituídos pela Assembléia Geral antes do término do respectivo mandato, não possuirão direito a indenização de qualquer espécie.”

O Auditor Fiscal segregou os pagamentos feitos aos Diretores não-empregados sob o título PLD. Tal levantamento não foi expressamente contestado pela Recorrente. Agindo assim motivara o julgador, à luz do preceituado no artigo 17 do Decreto 70.235/72 , não enfrentar a matéria :

“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”

Ocorre que razão maior me faz enfrentar a questão na medida em que na própria Convenção Coletiva, a qual exorto deva ser observada sem tutela, leitura atenta da Cláusula Quadragésima Terceira, revela que os critérios para recebimento da verba foram estabelecidos para pagar **aos empregados**. Assim, tais valores não alcançando **os não-empregados** – os **contribuintes individuais - expressamente** excluídos no pacto, devem sofrer a incidência tributária, inexoravelmente:

*“ Cláusula Quadragésima Terceira - Participação nos Lucros ou Resultados Considerando as disposições da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que facultam às entidades sindicais patronais e profissionais celebrarem instrumentos coletivos para a fixação de critérios para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas , o SICEPOT - MG e o SITICOP - MG resolvem estabelecer, **através da presente convenção , os critérios para o recebimento desta verba pelos empregados integrantes da categoria da construção pesada no Estado de Minas Gerais**, referente ao ano-base de 2003, **observadas as condições descritas nos parágrafos seguintes.** ”(grifos de minha autoria)*

Desse modo, regras postas e pactuadas, assim devem ser cumpridas. Que não se alegue pacto adjeto para sustentar os pagamentos tendo em vista que qualquer acordo suplementar tem de respeitar o principal.

O Auditor Fiscal, à exemplo do que destaquei alhures, às fls. 63 de seu Relatório, também o fez em relação ao parágrafo terceiro da Convenção Coletiva onde ele também, observa que ficou pactuado que os pagamentos estão vinculados ao CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO da empresa. Desse modo, resta claro que não havia vínculo algum com lucros a serem atingidos.

Ainda que perseverasse mantendo seu entendimento de que o plano era de participação de lucros e não de resultado como assevera a empresa, se este era motivo de autuação então seria caso de se efetuar um único levantamento em razão de descumprimento de um mesmo fundamento.

Isto posto, considerando que o Auditor Fiscal condenara o acordo em razão de que no seu entendimento este não continha regras claras e objetivas para o pagamento do PLR, então todos os pagamentos seriam de sofrer incidência tributária pela mesma fundamentação logo, não se vislumbra de imediato motivo para efetuar vários levantamentos sob o mesmo fundamento legal. Entretanto, o Auditor Fiscal efetuou 4 levantamentos sob o mesmo fundamento :

- **PL1** - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS EMPREGADOS - Folha de Pagamento Cód. 226
- **PLA** - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS EMPREGADOS - Folha de Pagamento Cód. 226
- **PL2** - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS EMPREGADOS - Conta Contábil 2.01.06.00010
- **PLD** - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DIRETORES - Conta Contábil -2.01.06.00010

A circunstância permite licitamente deduzir que o Auditor Fiscal agiu de forma conservadora aventando, apesar de não declinar, hipóteses de não incidência contidas no bojo de um lançamento único que maculariam a sua totalidade de vício comportando nulidade .

Se assim foi, agiu bem a Autoridade Fiscal tendo em vista que Convenção resguardou direitos apenas aos EMPREGADOS e não poderia ser diferente.

Assim, em razão de tudo que foi exposto, o levantamento titulado Participação nos Lucros DIRETORES - PLD deve mantido ao tempo que os demais PL1, PLA, e PL2 devam ser excluídos:

DAS INCONSTITUCIONALIDADES

Referindo-me às arguições de inconstitucionalidade, exorto a Súmula nº 2 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF : “ O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

DA MULTA.

É compulsório observar que o artigo 144 do Código Tributário Nacional-CTN aduz que o lançamento **reporta-se à data da ocorrência do fato gerador** da obrigação e **rege-se pela lei então vigente**, ainda que posteriormente modificada ou revogada :

*“ Art. 144. O lançamento **reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.***

Na hipótese de novos critérios de apuração ou de **novos processos de apuração** é que se aplica a previsão do § 1º deste artigo:

*“ § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha **instituído novos critérios de apuração** ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios ”*

O presente lançamento não está submetido à novos critérios de apuração. Assim, ainda que estivesse não implicaria inobservar o preceituado no caput do artigo 144 CTN:

“ O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada ”

Na forma do registro de fls.28, no Relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD e Acréscimos Legais da Multa, o cálculo do valor da multa teve por base os parâmetros estabelecidos pelo art. 35, I, II, II da Lei nº8.212/91.

Entretanto o artigo supra foi alterado pela Lei 11.941/2009, estabelecendo não novos critérios de apuração mas determinando que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora** nos termos do **art. 61 da Lei nº 9.430, de 27** de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%:

*“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes **das contribuições sociais previstas** nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, **não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora** e juros de mora, **nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996** (Redação dada pela Lei 11.491, 2009)”(grifos do relator)*

Lei 9.430/96:

*“ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, **cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.***

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão **juros de mora** calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998) ”

MULTA MAIS BENÉFICA

O artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna.

Assim, impõe-se, portanto, o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 de modo que comparando o resultado com o valor da multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 prevaleça a multa mais benéfica.

“ Art. 106. A lei **aplica-se a ato ou fato pretérito**:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) **quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.** ”

Desse modo, pelo exposto, é pertinente o recálculo da multa cuja a definição do cálculo se observará quando a liquidação do crédito for postulado pelo contribuinte, de acordo com o artigo 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº14, de 4 de dezembro de 2009:

“Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei n º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN.”

DA MULTA DE OFÍCIO

Exortando os mesmos artigos para aplicação da multa de mora, se nota que a penalidade de impingir multa de ofício às contribuições previdenciárias só se observa a partir da ocorrência de fatos geradores contemplados na vigência da edição da Medida provisória MP 449 de, 03/12/2008 não sendo, portanto, motivo de imputação aos fatos pretéritos como os dos lançamentos em tela que se reportam ao período 05/2004 a 08/2007.

Desse modo, exclua-se a multa de ofício.

CONCLUSÃO

Conheço do recurso, para NO MÉRITO, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, determinando a exclusão da multa de ofício e dos levantamentos PL1, PL2 e PLA bem como se proceda por ao recálculo da multa de mora conforme o artigo 35 da Lei nº 8.212/91, incluído pela Lei nº 11.941/2009, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20% , critérios desta data que devem ser observados quando da ocasião do pagamento.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza