



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

Processo n° 15504.721586/2012-98
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-004.895 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de janeiro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FORNAC LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

NORMAS GERAIS. INOVAÇÕES E AUSÊNCIAS NA DECISÃO. NULIDADE.

A decisão deve enfrentar integral e somente as acusações constantes da acusação contida no lançamento, quanto ao descumprimento de obrigação tributária principal.

A ausência de análise e a inovação nos fundamentos pela decisão de primeira instância acarreta o cerceamento de defesa e, segundo o que determina o Decreto 70.235/1972, são nulos os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso, houve a ausência de enfrentamento e a inovação de argumentos na decisão de primeira instância, motivo de nulidade da decisão, devido ao cerceamento de defesa.

Decisão Recorrida Nula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, declarar a nulidade da decisão de primeira instância. Vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo (Relator), Lourenço Ferreira do Prado e Ronaldo de Lima Macedo, que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado para a apresentação do voto vencedor o conselheiro Marcelo Oliveira.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Marcelo Oliveira – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, João Victor Ribeiro Aldinucci, Natanael Vieira dos Santos, Marcelo Oliveira, Ronnie Soares Anderson, Kleber Ferreira de Araújo e Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 02-45.374 de lavra da 8.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Belo Horizonte (MG), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir os Autos de Infração – AI a seguir:

a) AI n.º 37.329.380-1: exigência das contribuições patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, incidentes sobre remunerações não declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, além de glosas de salário-família;

b) AI n.º 37.329.385-2: exigência da contribuição retida dos segurados não declarada na GFIP;

c) AI n.º 37.329.386-0: exigência da contribuição dos segurados não retida, nem declarada na GFIP;

d) AI n.º 37.329.384-4: exigência das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos incidentes sobre as remunerações não declaradas em GFIP;

e) AI n.º 37.329.384-4: aplicação de multa em razão da conduta de não declarar na GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Nos termos do Relato Fiscal, 36/47, a apuração fiscal deu-se mediante a utilização de diversos levantamentos, os quais podem ser resumidos como a seguir:

a) FP e FP1: valores constantes nas folhas de pagamento e não declarados em GFIP, conforme discriminado no Anexo I.

b) PL e PL1: pagamentos a título de participação nos lucros em desconformidade com a Lei n.º 10.101/2000. Os valores em questão encontram-se apresentados no Anexo III.

Afirma o fisco que o Acordo de PLR se apresenta omisso quanto às regras que fixam direito ao recebimento da verba e aos parâmetros de mensuração para fins de avaliação de cumprimento do acordado. Assim resta descumprido o § 1.º do art. 2.º da referida Lei.

c) PT e PT1: fornecimento de alimentação sem que a empresa estivesse inscrita no PAT, conforme Anexo V.

d) SF e SF1: glosa de dedução do salário-família repassado aos empregados em desobediência à legislação de regência, conforme demonstrado no Anexo VIII.

e) SE, SL, SL1, ST, ST1: os Anexos II, IV e VI apresentam os valores devidos a título contribuição dos segurados não descontada, a qual foi calculada pela alíquota mínima, em razão de se poder individualizar a base de cálculo relativa ao fornecimento de alimentação.

f) AP e AP1: referem-se às quantias descontadas dos segurados e não repassadas à Seguridade Social, as quais estão relacionadas no Anexo VII.

A multa, ressalta-se no relatório fiscal, foi imposta para o conjuntos das autuações, levando-se em consideração as mudanças promovidas pela Lei n.º 11.941/2009, optando-se pelo valor mais favorável ao sujeito passivo, quando se comparou a multa aplicada com base na legislação vigente no momento da ocorrência dos fatos geradores e aquela calculada com esteio na norma atual.

Há também a ressalva que no período da apuração não há o que se falar em decadência, uma vez que a empresa não declarou na GFIP as remunerações que serviram de base para a apuração.

Foi lavrada Representação Fiscal Para Fins Penais para a autoridade competente, em tese, pela prática de crimes contra Seguridade Social e contra a Ordem Tributária.

Cientificada dos lançamentos em 29/02/2012, a empresa apresentou impugnação na qual inicialmente afirma haver quitado o AI n.º 37.329.385-2.

Depois alega que as refeições fornecidas aos seus empregados não pode sofrer a incidência de contribuições, posto que não se caracteriza como remuneração.

Sustenta que os pagamentos a título de PLR foram efetuados em total consonância com a Lei n.º 10.101/2000, portanto, não podem ser tributados.

Afirma que as diferenças entre folha de pagamento e GFIP referem-se a diferenças de 13.º Salário para os empregados que recebiam remuneração variável em 2007.

Esclarece que o segurado Antônio Minelvino possuía múltiplos vínculos e já recolhia contribuição pelo teto legal.

O órgão de primeira instância determinou a realização de diligência fiscal, para que a Autoridade Lançadora apreciasse os argumentos da defesa e documentos juntados.

O fisco se pronunciou, sugerindo alteração da base de cálculo para a competência 12/2007, por reconhecer que houve a apuração de contribuição sobre descontos efetuados a título 13.º pago a maior.

Acerca dos valores pagos ao trabalhador Antônio Minelvino, o Auditor informou que não houve a apuração da contribuição do segurado, posto que havia documentos demonstrado que este já recolhia pelo teto do salário-de-contribuição.

A empresa tomou ciência da informação fiscal e se pronunciou para reiterar os termos da defesa e pedir o cancelamento das lavraturas.

O órgão de primeira instância decidiu acatar em parte as razões da defesa.

Os levantamentos PT, PT1, ST e ST1 foram excluídos da apuração em razão do que dispõe o Ato Declaratório nº 3 de 20/12/2011 pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, publicado no DOU, página 00036 em 22/12/2011, o qual manifesta o entendimento de que não há a incidência de contribuições sobre o fornecimento de alimentação *in natura*, independentemente da inscrição da empresa no PAT.

Foi promovida a retificação da base de cálculo para a competência 12/2007, conforme sugerido pelo fisco em sua resposta à diligência fiscal.

Acerca do Plano de PLR, a DRJ concluiu que este estaria em desconformidade com a lei de regência, posto que não constam regras claras e objetivas quanto à fixação dos princípios, critérios e condições para o efetivo pagamento da participação nos lucros ou resultados, inclusive os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Aduz que o acordo para pagamento da verba não foi firmado previamente ao início do período aquisitivo do direito, bem como houve a quebra da periodicidade legal, posto que houve pagamento em 12/2007 e em 03/2008, desrespeitando o intervalo legal de seis meses entre os pagamentos a título de PLR.

Inconformado com essa decisão, o sujeito passivo apresentou recurso, no qual inicialmente postula pelo reconhecimento da sua tempestividade, além de mencionar a quitação do AI n.º 37.329.385-2.

Depois afirma que, ao contrário dos fundamentos lançados no acórdão recorrido, a empresa cumpriu as regras da Lei da PLR. Os valores pagos a esse título decorreram de Acordo Coletivo de Trabalho - ACT firmado entre a FORNAC e o Sindicato dos Trabalhadores na Indústria Metalúrgica, Mecânica e Material Elétrico de Betim, Igarapé e São Joaquim de Bicas, após exaustivo processo de análise de resultados.

O referido ACT foi formalizado em 05/11/2007, após intensa negociação com o Sindicato representativo da categoria dos seus empregados e teve como parâmetros índices de produtividade apurados até o mês de novembro daquele ano, as projeções de lucro e o quantitativo de empregados, o que demonstra que os requisitos constantes no art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000 foram cumpridos.

Não há na Lei exigência para que o acordo seja assinado antes de iniciado o período aquisitivo do direito, bastando que haja parâmetros a serem aferidos posteriormente pelas partes, o que ocorreu *in casu*.

Reconhece que, malgrado os critérios para pagamento da PLR terem sido negociados, os mesmos não foram trasladados no corpo do ACT, optando-se por uma redação resumida, onde se enfatiza que o Acordo foi elaborado conforme as regras legais aplicáveis.

Advoga que os pagamentos efetuados em 12/2007 e 03/2008 não ferem a regra legal de periodicidade.

Menciona que o ACT para pagamento da PLR foi devidamente registrado no Ministério do Trabalho e Emprego.

Conclui que todas as regras da Lei da PLR foram cumpridas e na esteira da jurisprudência do CARF e do STJ deve ser afastada a incidência de contribuições sobre a verba em questão.

É relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que atende aos requisitos de tempestividade e legitimidade.

Da incidência de contribuições sobre a PLR

Dos termos do recurso, percebe-se que a única questão trazida a esse Colegiado refere-se à incidência de contribuições sobre as verbas pagas a título de PLR.

A participação nos lucros ou resultados é uma benesse constitucional prevista no Capítulo que trata dos Direitos Sociais. Eis o que preleciona a Carta Máxima:

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;

(...)

Atendendo a essa previsão, veio ao mundo legal a Medida Provisória n.º 794/2004, sucessivamente reeditada até a conversão na Lei n.º 10.101/2000. O art. 1.º desse diploma normativo dispõe:

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.

Pois bem, essa Lei veio normatizar diversos aspectos atinentes à participação dos trabalhadores no resultado do empregador, tais como: forma de negociação, impossibilidade de substituição da remuneração por esse benefício, periodicidade, isenção tributária, etc.

Para o legislador a PLR sempre deve resultar de negociação entre trabalhadores e patrões, conforme se pode ver do dispositivo abaixo, o qual transcrevo com a redação vigente no período da ocorrência dos fatos geradores:

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.

Além da obrigatoriedade de negociação, a Lei traz exigências acerca da formalização do instrumento de negociação, deve conter a clareza necessária para que as partes, principalmente os empregados, possam identificar os critérios e condições que devem ser observados para pagamento da verba, bem como a forma de mensuração dos mesmos. Eis o texto legal:

§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.

O relatório fiscal indica que o ACT firmado pela recorrente e o sindicato que representa os seus trabalhadores não cumpre o § 1.º acima, posto que carente das regras que norteariam procedimento de pagamento da verba.

Dito de outro modo não teria havido a estipulação de qualquer meta, resultado ou índice de melhoria empresarial que, uma vez atingidos, daria direito ao recebimento da PLR.

A empresa, por sua vez, alega que negociou com os empregados os índices e metas que seriam aferidos para fins de verificar o direito ao pagamento da verba, todavia, por um deslize, os parâmetros deixaram de ser transcritos no instrumento que formalizou o ACT.

Para comprovar suas alegações apresentou o ACT - 2007 firmado com o Sindicato das Indústria Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Betim, Igarapé e São Joaquim de Bicas, ver fls. 430/431.

Nesse documento verifica-se a existência de quatro cláusulas. A Primeira definindo os valores de PLR a serem pagos e as datas dos pagamentos. No seu § 1.º consta os critérios de proporcionalidade em função do tempo de serviço na empresa e o § 2.º menciona que a verba não tem natureza salarial.

Na Cláusula Segunda há a ressalva de que não incidem encargos trabalhistas ou previdenciários sobre a verba.

A Cláusula seguinte estipula que o acordo tem a vigência até 31/12/2007.

E, por fim, a Cláusula Quarta traz tema estranho à PLR, ao tratar de compromisso da empresa de não reajustar o valor da refeição cobrado dos empregados.

Nada mais foi apresentado, demonstrando, assim que o fisco acertou ao concluir que o comando inserto no § 1.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000 foi desrespeitado, pelo fato do ACT não apresentar qualquer condição ou critério a ser alcançado para que os trabalhadores fossem agraciados pela verba em questão.

Apesar da empresa garantir que houve negociação acerca das metas, nada é apresentado em socorro a esta tese. Atas de reuniões das negociações, formulários de aferição das metas, etc., nada disso foi colacionado, mas apenas o instrumento e a comprovação de que o mesmo foi registrado no órgão competente.

Verifica-se, assim, que, ao não incluir no ACT as metas e critérios que dariam direito ao pagamento da PLR a empresa violou o § 1.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000.

A Lei n. 8.212/1991, na que a alínea “j” do § 9. do art. 28, que regula a imunidade previdenciária sobre a participação nos lucros, prevê que não haverá a incidência de contribuições previdenciárias sobre a citada verba, mas condiciona o benefício fiscal ao pagamento da parcela dos resultados em conformidade com a lei específica, no caso a Lei n. 10.101/2000. Eis o dispositivo:

Art. 28. (...)

§ 9 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;

(...)

A única conclusão possível é a de que, tendo havido o pagamento em desrespeito à Lei 10.101/2000, a verba deve ser considerada salário-de-contribuição, tendo o fisco demonstrado acerto em seu proceder.

É nessa linha que tem se manifestado a jurisprudência do CARF, conforme se vê do Acórdão n.º 2301-002.859, de 19/06/2012, cujo processo contou com a relatoria do Ilustre Conselheiro Leonardo Henrique Pires e que teve a ementa assim redigida:

Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – PLR. VALOR FIXO PAGO DESVINCULADO DO ATINGIMENTO DE METAS OU RESULTADOS. IRREGULARIDADE. INCLUSÃO NO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O Programa de Participação nos Lucros e Resultados PLR tem como finalidade integrar os empregados nos resultados positivos da empresa e incentivá-los a buscar o melhor desempenho, sendo a previsão de metas ou alcance de lucro ou resultados, individuais ou coletivos, requisitos necessários à regularidade do PLR. A previsão de pagamento de um valor fixo desvinculado

do atingimento de qualquer meta ou resultado configura-se como remuneração para efeito de incidência da contribuição previdenciária, por não se coadunar com o propósito constitucional do instituto.

AUXÍLIO EDUCAÇÃO AOS EMPREGADOS. REEMBOLSO DE DESPESAS COM FACULDADE. POSSIBILIDADE.

O art. 28, §9º, “t” da Lei nº 8.212/1991 prevê a exclusão do salário de contribuição dos valores pagos aos empregados para custeio de despesas com educação básica e superior, incluindo neste cursos de graduação ou de especialização.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN). Não há que se falar na aplicação do art. 35A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

Feitas essas considerações, encaminho pela negativa de provimento ao recurso.

Conclusão

Voto por negar provimento ao recurso.

Kleber Ferreira de Araújo.

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Redator Designado

Com todo respeito ao nobre relator, por quem tenho admiração, divirjo de sua decisão.

Na análise do recurso, que apresenta razões para não incidência de contribuição sobre parcelas relativas a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), verificamos que a decisão traz aos autos outras razões para a tributação da verba PLR, que não estão na acusação.

No lançamento há a seguinte acusação para a tributação da verba PLR:

*23 Em atendimento ao solicitado a empresa apresentou o Acordo Coletivo para Participação nos Lucros e/ou Resultados, cópia em anexo, cuja **redação é deficiente** quanto ao estabelecimento de disposições expressas e objetivas em seus diversos aspectos, **notadamente quanto aos direitos e aos parâmetros de mensuração para fins de avaliação de cumprimento do acordado.***

24. Pelos termos da LEI Nº 10.101/2000 a clareza e a objetividade devem nortear a fixação tanto dos direitos substantivos dos participantes quanto das correlatas regras instrumentais, as quais devem encerrar critérios quantitativamente mensuráveis, como forma de avaliação.

25. A não observância do disposto no §1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, qualifica a parcela distribuída a título de “PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS” com natureza salarial, autorizando a incidência da contribuição previdenciária.

Já na decisão recorrida, no voto, há a seguinte fundamentação para a tributação do PLR:

Conforme relatório fiscal e alegações apresentadas na defesa, conclui-se que:

*Não houve o **estabelecimento prévio de metas e resultados**, pois a PLR, como “instrumento de integração entre capital e o trabalho e como incentivo a produtividade”, deve buscar o envolvimento efetivo dos funcionários na busca dos resultados.*

*Houve apenas a determinação do valor a ser pago como participação nos lucros ou resultados, **sem o envolvimento efetivo dos funcionários na busca dos resultados**. Contrariando o disposto no §1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000, **não constam regras claras e objetivas quanto à fixação dos princípios, critérios e condições para o efetivo pagamento da participação nos lucros ou resultados, inclusive os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.***

O acordo coletivo foi firmado em 5/11/07, com vigência estipulada em 1 ano, iniciando em janeiro/2007 e com término em 31/12/07, e restou fixado o pagamento a título de PLR em duas parcelas: em 15/12/07 e em 31/3/08.

Ora, como falar em integração entre capital e trabalho e incentivo à produtividade se o acordo para o pagamento da verba foi feito pouco antes do pagamento e não antecedeu o período a que se atribui o lucro a ser distribuído. O acordo deve ser assinado antes do início do cumprimento das metas, ou seja, antes de iniciado o período de apuração da PLR, não se aceitando a assinatura depois que parte das metas já foram cumpridas ou quando os resultados já são conhecidos.

Acrescente-se que o pagamento da PLR em 15/12/07 e em 31/3/08 também não respeitou o intervalo mínimo de seis meses entre as parcelas, conforme Lei 10.101/00, art. 3º, § 2º.

Portanto, correto o procedimento fiscal que apurou as contribuições sociais devidas incidentes sobre os valores pagos aos empregados a título de participação nos resultados, devendo ser mantidos os levantamentos PL e PL1 (AI 37.329.380-1 e AI 37.329.384-4) e levantamentos SL e SL1 (AI 37.329.386-0).

Como está claro, q decisão recorrida fundamenta sua decisão por motivos outros, que não constam da acusação, lançamento, que é, somente, a existência de redação deficiente, quanto aos direitos e aos parâmetros de mensuração para fins de avaliação de cumprimento do acordado.

Ao motivar sua decisão em outros argumentos, para a tributação da PLR, a decisão recorrida:

1. Não enfrenta de forma direta a acusação contida no lançamento, retirando instância para o exercício de defesa pela contribuinte; e
2. Inova nos motivos para a manutenção do lançamento, cerceando, novamente, o exercício de defesa do contribuinte, pois, como determinado pelo devido processo legal, o acusado tem direito há acusação certa, clara e precisa.

Devido ao exposto, voto pela nulidade da decisão de primeira instância, pois o Art. 59, do Decreto 70.235/1972 determina que são nulos os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, voto em anular a decisão de primeira instância, nos termos do voto.

Marcelo Oliveira.