ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15504.723743/2011-19

CÓPIA

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

Processo nº	15504.723743/2011-19
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**2401-003.487 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	15 de abril de 2014
Matéria	DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES, SALÁRIO INDIRETO
Recorrentes	COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS - CEMIG
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

RECURSO DE OFÍCIO - CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA - PROPOSTA DE RETIFICAÇÃO POR PARTE DA AUTORIDADE FISCAL.

Tendo a decisão de primeira instância simplesmente acatado a revisão proposta pela autoridade fiscal, quando da baixa do processo em diligência e tendo o auditor fundamentado a revisão em documentos que constatam o lançamento em duplicidade, correta decisão que propôs a retificação do lançamento

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

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Ao identificar pagamentos além dos valores pagos à título de salário, compete a autoridade fiscal, identificar se os pagamentos encontram-se no rol de exclusões previstos no art. 28, § 9º da lei 8.212/91, lançando-os, caso não se enquadrem em um dos seus incisos.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS CONCERNENTES AO PAGAMENTO DA VERBA. DESCUMPRIMENTO DA LEI 10.101/2000 E ART. 28, § 9º, J.- LEI 8212 - NATUREZA SALARIAL

As exigências legais para que o pagamento de PLR esteja desvinculado do salário e portanto, fora do conceito de salário de contribuição são claras, ou seja, compete a empresa demonstrar o cumprimento da lei 10.101/2000,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

devendo o auditor exigir os documentos e explicações com vistas a identificar se a empresa realmente está cumprindo os preceitos legais.

O § 1º do art. 2º da lei 10.101/2000 exige que "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".

As metas ou critérios tem que ser negociados quando da realização dos acordos, conforme descrito expressamente na lei, não interessando se feitos no próprio documento, ou em documento apartado, mas desde que cumpra-se o mesmo rito para sua formalização, que é a participação dos trabalhadores na composição desses critérios.

ACORDO PRÉVIO - ASSINATURA DE ACORDO NO FIM DO EXERCÍCIO - IMPOSSIBILIDADE DE ATRELAR O PAGAMENTO COMO ESTÍMULO AO ENGAJAMENTO DO EMPREGADO NO TRABALHO. ESTIPULAÇÃO APÓS A REALIZAÇÃO DO TRABALHO

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

As metas, regras ou mesmo critérios que cada empregado/cargo deverá alcançar devem estar descritas nos acordos firmados, previamente ao trabalho, independente da qual dos instrumentos será utilizado pelo empregador. Ao ajustar acordos no fim dos exercícios, todos os pagamentos feitos em relação aos resultados alcançados retroativamente, não podem ser considerados PLR desvinculado do salário.

PLR - PERIODICIDADE - OBSERVÂNCIA DA PERIODICIDADE SEMESTRAL

Nos termos do §2º do art. 3ºda lei 8212/91 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, sendo que os dois requisitos são cumulativos.

No caso sob apreciação, o fato de existirem mais pagamentos no mesmo exercício ou mesmo no mesmo semestre não desnaturou a PLR, posto que evidenciado tratar-se de pagamentos a empregados diversos, diferença de pagamentos de PLR decorrentes de rescisões contratuais, ou diferenças ínfimas, que, quando apreciadas individualmente, denotam não se tratar de outra parcela ou antecipação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - COMPETÊNCIA 12/2008 - PLR EMPREGADOS - VÍCIO NA CONSTITUIÇÃO DO LEVANTAMENTO.

Foi constatado que a competência 12/2008 do PLR empregados não fere a periodicidade, posto que os demais pagamentos no mesmo semestre referem-se a outros eventos (rescisões ou diferenças ínfimas), portanto, esse argumento não pode ser utilizado para fundamentar o lançamento nessa

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

competência, devendo ser declarada a improcedência das contribuições correspondentes.

PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS - ADMINISTRADORES E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS - INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 - DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

A verba paga aos diretores estatutários possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

A lei 10.101/2000 define os pressupostos para que o pagamento de PLR aos empregados não constitua remuneração, e por consequência seja incluído no conceito de salário de contribuição, não se aplicando por conseguinte aos pagamentos feitos a contribuintes individuais.

GRUPO ECONÔMICO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Conforme se depreende do art. 30, IX da lei 8.212/91, existe expressa previsão legal no âmbito previdenciário para que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei. Essa responsabilidade independente da pratica de atos por parte de seus dirigentes.

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE DE LEI E CONTRIBUIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE APRECIAÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.- RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO GRUPO ECONOMICO

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

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

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - AUSÊNCIA DE PAGAMENTO - . MULTA MAIS BENÉFICA.

Para que se determinasse o valor da multa a ser aplicada, procedeu-se ao comparativo: com base na antiga sistemática multa moratória (inadimplemento da obrigação principal (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991) com a multa por descumprimento da obrigação acessória, não informação em GFIP (§ 5.º do art. 32 da Lei n.º8.212/1991), com a aplicação de multa de ofício (art. 35A da Lei n.º 8.212/1991) descrita na nova legislação Lei 11.941/2009, aplicando-se a mais favorável ao recorrente até a edição da referida lei.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Dar provimento parcial ao recurso: I) Por maioria de votos, para afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre a competência 12/2008, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que afastava a incidência pela ocorrência de vício formal; II) Pelo voto de qualidade considerar descumprido o requisito de fixação de critérios e regras claras e objetivas, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por considerar cumprido o requisito; III) Pelo voto de qualidade considerar descumprido o requisito de pactuação prévia, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por considerar cumprido o requisito; IV) Por maioria de votos, considerar que não restou descumprido o requisito da periodicidade, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que considerou que também restou descumprido este requisito; V) Pelo voto de qualidade, manter a incidência das parcelas pagas a contribuintes individuais, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares e Carolina Wanderley Landim, que afastavam a incidência sobre as parcelas pagas aos conselheiros do conselho de administração e o conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que afastava a incidência sobre as parcelas pagas aos contribuintes individuais; e VI) Pelo voto de qualidade manter a multa lançada, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, que votou por limitar a multa em 20% e os conselheiros Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por limitar a multa de mora em 20% e cancelar a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo. Apresentará declaração de voto a conselheira Carolina Wanderley Landin.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Presidente (na data da formalização, conforme Ordem de Serviço nº.01/2013 – CARF.)

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

O presente Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrado sob o n. 37.339.563-9, em desfavor da recorrente tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho,, face a remuneração indireta paga a segurados empregados sob a forma de Salário Utilidade, no período de 01/2007 a 12/2008.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 13 e seguintes, constituem fato gerador: Valores pagos a segurados empregados e segurados contribuintes individuais, lançados em Folha de Pagamento, a título de Participação nos Lucros e/ou Resultados, sob os códigos: **1003** - PLR Part Lucros Result, **1009** - PLR Part Lucros Result, **1033** - PLR, **1040** - Adiantamento PLR e **1043** - Diferença PLR, no período de 01/2007, 03/2007, 04/2007, 11/2007, 12/2007, 03/2008, 05/2008, 09/2008 e 12/2008, registrados nas contas contábeis:2114120000 - Empregados Partic Lucros (Passivo-Circulante), 0000401077 - Deduções L. do Exercício - Particip. Empreg. (Despesa Operacional), 0000402078 - Deduções L. do Exercício - Particip. Adminst. (Despesa Operacional), 0000401081 - Ded. Lucro Exercício Partic. Resultados Ext (Despesa Operacional) e contas redutoras do Resultado do Exercício:0000907000 - Deduções ao L. do Exercício - Particip Empreg., 0000907001 - Deduções ao L.do Exercício - Particip Empreg. PR, 0000908000 - Deduções ao L. do Exercício - Particip Administ. e 0000908001 - Deduções ao L. do Exercício - Particip Administ., não considerados pela empresa como parcela de incidência de contribuição para Previdência Social.

Consta do relatório fiscal como motivos ensejadores da autuação:

Participação nos Lucros e Resultados – PLR – para os empregados:

Relativamente à negociação contemplando o Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, a empresa apresentou os Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2006/2007 de 30/11/2006, 2007/2008 de 11/12/2007 e 14/12/2007, firmados com as entidades sindicais ou sindicatos (representativo da categoria de empregados).

> *O levantamento: "**P1** - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - EMPREGADOS" corresponde às competências: 03/2007, 04/2007, 11/2007, 12/2007 e 03/2008, cuja multa de mora lançada no presente Auto de Infração correspondeu 24% incidente sobre as contribuições devidas, e, os levantamentos: "**P2** - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - EMPREGADOS" referente às competências: 01/2007, 05/2008 e 09/2008, e "**P5** - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - EMPREGADOS" relativo a 12/2008, cuja multa de ofício também lançada na presente Autuação correspondeu a 75% incidente sobre as contribuições devidas.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Da análise do contido no documento (Acordo Coletivo de Trabalho) que tratou do assunto, para o período de 2007 e 2008 e demais elementos verificados por esta auditoria, verifica-se a ausência das condições estabelecidas pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que regula a matéria, portanto, os valores pagos a título de PLR, representam, na verdade, um complemento salarial.

Nos Acordos Coletivos de Trabalho, ao tratar da participação dos empregados nos lucros e resultados, as partes limitam-se a declarar, para os exercícios de 2007 e 2008, a forma de pagamento com base no resultado operacional e desempenho empresarial, sem qualquer plano de metas e resultados estabelecido, bem como não há definição de objetivos a serem atingidos, restando claro que o critério para pagamento da PLR é subjetivo, sem plano de metas a ser cumprido, independentemente do esforço pessoal do empregado. Tal situação está em desacordo com o disposto na Lei 10.101/2000, artigo 2o, parágrafo único.

Além disso, a cláusula quinta do Acordo Coletivo de Trabalho firmado em 11/12/2007 determinou pagamento de parcela a título de PLR, a ser efetuada até 14/12/2007, considerando desempenho empresarial verificado até o momento e sua projeção para todo ano de 2007, portanto, apenas três dias após a celebração do referido Acordo.

Portanto, não existe nenhuma meta ou objetivo proposto como condição para pagamento da denominada participação, apenas estipulou-se um percentual fixo de 6,4 remunerações e ainda uma parcela individual fixa de mil reais.

Como o acordo mencionado ocorreu em 11/12/2007, praticamente transcorrido todo o ano de 2007, o mesmo evidentemente não se prestaria a estabelecer eventuais regras visando-se incentivar a produtividade, pois deveriam estar pactuadas previamente. Os pagamentos efetuados nos termos da cláusula quinta encontram-se em desacordo com a Lei 10.101/2000, que estabelece, conforme exposições anteriores, que os mesmos devem ocorrer previamente, ou seja, antes do início do ano de 2007 e não depois de praticamente findo.

A Lei 10.101/2000, no art. 3o, § 2º, também veda que os pagamentos ocorram em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano, contudo, o contribuinte efetuou pagamentos a título de participação nos lucros e resultados em 01/2007, 03/2007, 04/2007, 11/2007, 12/2007, 03/2008, 05/2008, 09/2008 e 12/2008, como se pode ver, tanto em periodicidade inferior a um semestre civil quanto em mais de duas vezes no mesmo ano.

Sendo assim, as parcelas pagas aos trabalhadores a título de PLR estão em desacordo com a legislação pertinente, integrando o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, constituindo base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social.

Participação nos Lucros e Resultados – PLR – Para administradores,Diretores e Membros de Conselhos (contribuintes individuais):

A Lei 10.101/2000 cuida da participação nos lucros ou resultados de empregados e não se aplica aos contribuintes individuais.

Os valores pagos pela empresa aos seus administradores (não empregados) a título de participação em lucros e/ou resultados (segurados contribuintes individuais), constituem-se em parcela integrante do salário-de-contribuição, portanto, são bases de cálculo para as contribuições devidas à Seguridade Social, nos termos da Legislação Previdenciária,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Lei 8.212/91, art. 28, inciso III, c/c Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/1999, art. 214, inciso III.

Multa:

O quadro comparativo, constante no Anexo III (fl.98), demonstra que a aplicação da multa mais benéfica para o contribuinte foi:

- Multa de mora correspondente a 24% prevista na Lei 8.212/91 artigo 35, inciso II, 'a' (vigente até a data anterior a publicação da Medida Provisória nº 449/2008) para os Levantamentos **P1 e P3**, competências 03/07, 04/07, 11/07, 12/07 e 03/08.

- Multa de ofício correspondente a 75%, prevista na Lei 9.430/96, artigo 44, inciso I, nos termos do artigo 35-A da Lei 8.212/91, acrescentado, pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/09 para os Levantamentos **P2 e P4,** competências 01/07, 05/08 e 09/08.

Foi lançada multa de ofício correspondente a 75%, prevista na Lei 9.430/96, artigo 44, inciso I, nos termos do artigo 35-A da Lei 8.212/91, acrescentado, pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/09 para o levantamento **P5,** competência 12/08, aplicável ao período.

Responsáveis solidários:

Foi verificada a formação de Grupo Econômico com as empresas CEMIG Geração e Transmissão S/A (CNPJ 06.981.176/0001-58) e CEMIG Distribuição S/A (CNPJ 06.981.180/0001-16). Termos de Sujeição Passiva Solidária às fls. 738/739 e 741/742, com ciência em 30/9/11.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 29/09/2011, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 30/09/2011.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou defesa, fls. 748 a 801.

O processo foi baixado em diligência, com o objetivo de que a autoridade fiscal prestasse esclarecimentos, fls. 1534 a 1535. Foi elaborada informação fiscal, fl. 1579 e seguintes, sugerindo a retificação do débito apurados.

Foi exarada a Decisão de 1 instância que confirmou a procedência parcial do lançamento, 1583 a 1595, acatando as retificações propostas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. EMPREGADOS.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

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.

MULTA.

As contribuições sociais pagas com atraso ficam sujeitas a multa de caráter irrelevável.

SOLIDARIEDADE. GRUPO ECONÔMICO.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes de lei.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes tais diplomas devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 1610 a 1656, contendo em síntese os mesmos argumentos da impugnação, exceto em relação aqueles argumentos já acatados quando da retificação do débito.os quais podemos descrever:

1. Alega a não inclusão dos valores pagos a título de PLR na base de cálculo das contribuições previdenciárias, pois foram atendidos os requisitos da Lei 10.101/2000.

2. Diz que a PLR foi objeto de negociação, entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes e integrada por representante indicado pelo Sindicato, como se pode observar dos Acordos Coletivos 2006/2007 e 2007/2008.

3. Aduz que na Lei 10.101/2000 não há obrigatoriedade de fixação de metas para que a PLR se configure como tal, mas tão somente a necessidade de fixação de regras claras e objetivas para que garantir o direito dos trabalhadores à divisão de lucros e para que não sobrevenham dúvidas que impeçam ou dificultem o cumprimento do acordo firmado.

4. Afirma que todos os acordos firmados contem regras claras a respeito do direito e da extensão do pagamento a ser feito a título de PLR, que permitem ao trabalhador verificar a composição e o montante dos valores a serem recebidos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

5. Assevera que mesmo sem existir obrigação de definir metas e objetivos, a CEMIG anualmente define as metas a serem alcançadas para que seus trabalhadores pautem suas ações no sentido de atingi-las.

6. Diz que o simples fato da empresa ter lucro no respectivo exercício é uma meta a ser atingida por todos os beneficiários da PLR.

7. Argumenta que há anos desenvolve a política de retribuir o esforço e a produtividade de seus trabalhadores, que não há duvida de que a base de cálculo da PLR sempre foi os resultados da receita e lucratividade da empresa e que, portanto, quanto mais o funcionário contribui para o incremento desses números, maior será seu retorno financeiro individual.

8. Conclui que mesmo que sejam desconsideradas as metas estipuladas nos Relatórios de Gestão 2007 e 2008, não restam dúvidas que o critério adotado pela Cemig (lucratividade) é suficiente para estimular o esforço e a produtividade de seus funcionários.

9. Afirma que o rol de critérios e condições para pagamento da PLR estabelecidos na Lei 10.101/2000 é exemplificativo, sendo desnecessária a prévia definição de metas para a outorga do direito à PLR.

10. Destaca que apenas o inciso II do art 2º, §1º da Lei 10.101/2000 menciona a necessidade de pactuação prévia. Assim, se os critérios forem outros, não há na lei a obrigação de que eles sejam prévios.

11. Entende que o que é necessário de acordo com a Lei 10.101/2000 é que os critérios sejam escolhidos pelas partes e objeto de acordo, antes de serem distribuídos, o que aconteceu, já que os pagamentos foram efetuados após a formalização dos acordos coletivos.

12. Diz que os acordos são claros a respeito da periodicidade do pagamento da PLR.

13. Cita trechos de acórdão do Conselho de Contribuintes e do CARF, destacando que a existência de metas e regras pactuadas previamente já foram alvo de discussão e restaram afastadas ditas exigências.

14. Alega que cumpre a lei, pois os acordos coletivos celebrados foram registrados na entidade sindical.

15. Afirma que não faz pagamentos em período inferior a um semestre civil e mais de dois pagamentos no mesmo ano e explica o que aconteceu, destacando o pagamento das parcelas regulares e da parcela excepcional, afirmando que esta possui motivação específica e se refere a complementação de diferenças de valores anteriormente apurados.

16. Destaca que não há necessidade de que os pagamentos sejam feitos um em cada semestre, com diferença de seis meses, uma vez que a Lei 10.101/2000, art. 3o, § 2o, refere-se a pagamentos efetuados em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

17. Cita Consulta Técnica 507, de 21/7/04, do INSS. Conclui que a quantidade de pagamentos efetuada pela empresa deve ser analisada em relação a cada trabalhador e que a PLR pode ser paga no máximo em duas vezes no ano civil, no mesmo ou em distinto semestre.

18. Alega inexistir caráter remuneratório dos valores pagos como participação nos lucros e resultados, independentemente dos requisitos da Lei 10.101/2000. Cita doutrina.

19. Afirma que o art. 7o, inciso XI da CF/88 é auto-aplicável e não precisa de lei ordinária para regulamentá-lo. Assim, sempre que ocorrer a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, o produto dessa participação fica desvinculado da remuneração. Cita doutrina e jurisprudência.

20. Argumenta que é impossível que o eventual descumprimento de obrigação acessória redunde na ocorrência de fato gerador. Tal fato poderia resultar apenas em eventuais multas. Isso porque o pagamento de participação nos lucros e resultados não é fato gerador de contribuições previdenciárias.

21. Aduz ser legítimo o pagamento de PLR aos administradores, diretores e conselheiros. Afirma que o termo "trabalhadores" do artigo 1o da Lei 10.101/2000 não está limitado aos empregados, mas a todos que prestam serviços e trabalham na empresa.

22. Aduz que a CF/88, artigo 7o, inciso XI assegura a participação nos lucros ou resultados a todo e qualquer trabalhador. Cita doutrina e jurisprudência.

23. Ainda é necessário observar que a definição e o ajuste da PLR destinada aos administradores, diretores e conselheiros da Cemig são realizados nos moldes definidos pela Lei 6.404/76, artigo 152, § 1o.

24. Questiona as multas aplicadas, afirmando que a multa de mora estabelecida pelo art. 35 da Lei 8.212/91 permanece existindo, sendo o cálculo feito com base em novos parâmetros. Entende que a multa aplicada no presente auto de infração deve ser revista e ser limitada a 20%, consoante Lei 8.212/91, art. 35, c/c Lei 9.430/96, art. 44, inciso I.

25. Afirma que a multa de ofício prevista no artigo 35-A da Lei 8.212/91 era inexistente à época dos fatos geradores.

26. Alega não existir sujeição passiva solidária da Cemig Distribuição SA e da Cemig Geração e Transmissão SA. Cita o artigo 124 do CTN e afirma que não basta a simples verificação de que as empresas pertencem ao mesmo grupo econômico, é imprescindível a demonstração prática conjunta do mesmo fato gerador ou do interesse de todas na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, o que não ocorreu. Cita jurisprudência.

27. Diz ser inconstitucional o artigo 30, inciso IX da Lei 8.212/91, por ser lei ordinária, e entender que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. Cita doutrina e jurisprudência.

28. Requer seja reconhecida a ausência de caráter salarial dos pagamentos realizados aos trabalhadores da Cemig a título de PLR, julgando-se improcedente o auto de infração; que sejam excluídos da base de cálculo os valores referentes ao adiantamento de PLR; que seja revista a multa de mora aplicada e a multa de ofício; que seja afastada a sujeição passiva em relação à Cemig Distribuição SA e da Cemig Geração e Transmissão SA.

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

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencido

CÓPIA

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 1609. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS PRELIMINARES AO MÉRITO

RECURSO DE OFÍCIO

Trata-se de recurso de ofício, com base no art. 34, I do Decreto 70235/72, c/c art. 366, I do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, e c/c art. 1º da portaria nº 3 de 3/1/2008 do Ministro da Fazenda.

Conforme descrito na decisão de primeira instância, houve a baixa do processo em diligência, para que se verificasse, possível duplicidade de pagamento, tendo em vista que a autoridade fiscal não procedeu ao abatimento dos adiantamentos feitos a título de PLR.

Em relação a este ponto, simplesmente acatou o julgador a proposta de retificação feita pela própria autoridade fiscal.

No caso, diante da alegação de que houve lançamento em duplicidade, referente aos adiantamentos de PLR, cód. rub. 1040, os autos foram baixados em diligência para manifestação do auditor fiscal autuante sobre a possível necessidade de retificação do lançamento, conforme despacho de fls. 1534/1535.

Em Informação Fiscal de fls. 1569/1572 consta que as alegações do contribuinte são pertinentes sobre a forma de pagamento e desconto da parcela paga a título de PLR, devendo o crédito tributário apurado ser alterado.

Assim, nas competências 11/07, 12/07 e 12/08, o lançamento deve ser retificado conforme Tabela 1 – Retificação do lançamento.

Quanto a este ponto, entendo que nenhum reparo deva ser feito na decisão proferida, razão pela qual NEGO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO

DO MÉRITO

QUANTO AO PAGAMENTO DE PLR

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No relatório fiscal, bem descreveu o auditor as regras para que o pagamento de PLR não constitua salário de contribuição, descrevendo que o pagamento em desacordo com o previsto na lei, determina a incidência de contribuição sobre os valores de PLR destinados aos segurados empregados.

> ***Participação nos Lucros e Resultados – PLR – para os empregados:***
>
> *Relativamente à negociação contemplando o Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, a empresa apresentou os Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2006/2007 de 30/11/2006, 2007/2008 de 11/12/2007 e 14/12/2007, firmados com as entidades sindicais ou sindicatos (representativo da categoria de empregados).*
>
> *Da análise do contido no documento (Acordo Coletivo de Trabalho) que tratou do assunto, para o período de 2007 e 2008 e demais elementos verificados por esta auditoria, verifica-se a ausência das condições estabelecidas pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que regula a matéria, portanto, os valores pagos a título de PLR, representam, na verdade, um complemento salarial.*
>
> *Nos Acordos Coletivos de Trabalho, ao tratar da participação dos empregados nos lucros e resultados, as partes limitam-se a declarar, para os exercícios de 2007 e 2008, a forma de pagamento com base no resultado operacional e desempenho empresarial, sem qualquer plano de metas e resultados estabelecido, bem como não há definição de objetivos a serem atingidos, restando claro que o critério para pagamento da PLR é subjetivo, sem plano de metas a ser cumprido, independentemente do esforço pessoal do empregado. Tal situação está em desacordo com o disposto na Lei 10.101/2000, artigo 2o, parágrafo único.*
>
> *Além disso, a cláusula quinta do Acordo Coletivo de Trabalho firmado em 11/12/2007 determinou pagamento de parcela a título de PLR, a ser efetuada até 14/12/2007, considerando desempenho empresarial verificado até o momento e sua projeção para todo ano de 2007, portanto, apenas três dias após a celebração do referido Acordo.*
>
> *Portanto, não existe nenhuma meta ou objetivo proposto como condição para pagamento da denominada participação, apenas estipulou-se um percentual fixo de 6,4 remunerações e ainda uma parcela individual fixa de mil reais.*
>
> *Como o acordo mencionado ocorreu em 11/12/2007, praticamente transcorrido todo o ano de 2007, o mesmo evidentemente não se prestaria a estabelecer eventuais regras visando-se incentivar a produtividade, pois deveriam estar pactuadas previamente. Os pagamentos efetuados nos termos da cláusula quinta encontram-se em desacordo com a Lei 10.101/2000, que estabelece, conforme exposições anteriores, que os mesmos devem ocorrer previamente, ou seja, antes do início do ano de 2007 e não depois de praticamente findo.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Lei 10.101/2000, no art. 3o, § 2º, também veda que os pagamentos ocorram em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano, contudo, o contribuinte efetuou pagamentos a título de participação nos lucros e resultados em 01/2007, 03/2007, 04/2007, 11/2007, 12/2007, 03/2008, 05/2008, 09/2008 e 12/2008, como se pode ver, tanto em periodicidade inferior a um semestre civil quanto em mais de duas vezes no mesmo ano.

Sendo assim, as parcelas pagas aos trabalhadores a título de PLR estão em desacordo com a legislação pertinente, integrando o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, constituindo base de cálculo das contribuições devidas à seguridade social.

Participação nos Lucros e Resultados – PLR – Para administradores,Diretores e Membros de Conselhos (contribuintes individuais):

A Lei 10.101/2000 cuida da participação nos lucros ou resultados de empregados e não se aplica aos contribuintes individuais.

Os valores pagos pela empresa aos seus administradores (não empregados) a título de participação em lucros e/ou resultados (segurados contribuintes individuais), constituem-se em parcela integrante do salário-de-contribuição, portanto, são bases de cálculo para as contribuições devidas à Seguridade Social, nos termos da Legislação Previdenciária, Lei 8.212/91, art. 28, inciso III, c/c Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/1999, art. 214, inciso III.

Multa:

O quadro comparativo, constante no Anexo III (fl.98), demonstra que a aplicação da multa mais benéfica para o contribuinte foi:

- Multa de mora correspondente a 24% prevista na Lei 8.212/91 artigo 35, inciso II, 'a' (vigente até a data anterior a publicação da Medida Provisória nº 449/2008) para os Levantamentos P1 e P3, competências 03/07, 04/07, 11/07, 12/07 e 03/08.

- Multa de ofício correspondente a 75%, prevista na Lei 9.430/96, artigo 44, inciso I, nos termos do artigo 35-A da Lei 8.212/91, acrescentado, pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/09 para os Levantamentos P2 e P4, competências 01/07, 05/08 e 09/08.

Foi lançada multa de ofício correspondente a 75%, prevista na Lei 9.430/96, artigo 44, inciso I, nos termos do artigo 35-A da Lei 8.212/91, acrescentado, pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/09 para o levantamento P5, competência 12/08, aplicável ao período.

Responsáveis solidários:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Foi verificada a formação de Grupo Econômico com as empresas CEMIG Geração e Transmissão S/A (CNPJ 06.981.176/0001-58) e CEMIG Distribuição S/A (CNPJ 06.981.180/0001-16). Termos de Sujeição Passiva Solidária às fls. 738/739 e 741/742, com ciência em 30/9/11.

Ou seja, pautada nas faltas apontadas pelo auditor: ausência de regras (metas claras e objetivas), ausência de pacto prévio, ausência de previsão legal para o pagamento a administradores e contribuintes individuais, verificaremos a adequação do plano aos termos da lei 10.101/2000.

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

Dessa forma, conclui o auditor, que ao descumprir quaisquer dos preceitos descritos, assume o recorrente o risco de não mais ter esses pagamentos desvinculados do salário, passando a ter natureza salarial e por conseguinte faz nascer a obrigação de efetivar recolhimentos à título de contribuições previdenciárias sobre o PLR.

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

DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n ° 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: ***a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida*** *a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)- grifo nosso.*

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

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

DO TRABALHO DO AUDITOR E DA APLICAÇÃO DOS TERMOS DA LEI 10.101.

Da mesma forma, que mencionado pelo recorrente, grande é a discussão acerca das limitações do trabalho do auditor, seja quanto a possibilidade de desclassificar planos de PLR, afastando a interpretação de adequação aos termos da lei que disciplina a matéria. Nesse ponto, é plausível a insatisfação dos contribuintes, tendo em vista que a interpretação dada pela autoridade fiscal, muitas vezes mostra-se diametralmente oposta ao que o recorrente interpreta da legislação, ou mesmo o que foi orientado por seus contadores ou advogados.

Contudo, a papel da auditoria, no exercício da atividade vinculada de verificar o cumprimento da legislação previdenciária, é sim identificar não apenas as folhas de pagamento, mas em realizando a auditoria contábil, verificar, a existência de outros pagamentos, que constituam fato gerador de contribuições previdenciárias.

É nesse ponto, que autorizado está o auditor ao identificar pagamentos outros, dos mais diversos títulos, como no caso do PLR, intimar o contribuinte a apresentar os fundamentos para o referido pagamento. Ao deparar-se com esses instrumentos e considerando as alegações da empresa para o pagamento em questão, verificar se aquele pagamento é ou não fator gerador de contribuições previdenciárias. Não se trata, portanto de desconsiderar um acordo firmado, ou interferir nas tratativas ali acordadas, MAS TÃO SOMENTE, IDENTIFICAR SE O PLANO ATENDE AS EXIGÊNCIAS LEGAIS QUANTO AO PAGAMENTO DESVINCULADO DO SALÁRIO.

Falando mais objetivamente, no caso de pagamento de PLR, compete ao auditor verificar a norma que autoriza o pagamento, e se a mesma encontra-se em conformidade (dentro dos limites) para que os pagamentos sob elas consubstanciados estarão excluídos do conceito de salário de contribuição, ou seja, cumprem a função prevista no próprio texto constitucional.

AUTO APLICABILIDADE DO DISPOSITIVO CONSTITUICIONAL

Porém um ponto, deve ser prontamente enfrentado, posto que seu acatamento dispensaria a apreciação das demais alegações. Trouxe o recorrente: "por força do que dispõe o artigo 7 XI da Constituição Federal os pagamentos realizados a título de PLR estão automaticamente excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias"

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, assim, devemos nos ater ao disposto na norma que trata a questão, nestas palavras:

> *Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*
>
> *(...)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *XI - participação nos lucros, ou resultados,* ***desvinculada da remuneração****, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa,* ***conforme definido em lei****.*

Parte dos argumentos trazidos pelo recorrente foram no sentido que, o pagamento de PLR, por si só, já se encontra afastado do conceito de salário de contribuição, e da hipótese de incidência, O QUE NÃO VENHO A CONCORDAR.

Entendo que embora prevista na Constituição Federal a desvinculação do PLR do salário, o que lhe conferi caráter de imunidade, não há possibilidade de considerar ter o recorrente a ampla liberdade de efetuar pagamento, sob essa denominação, da maneira que lhe aprouver. A CF/88, reporta a lei ordinária os limites para que o PLR esteja desvinculado do salário..

Quanto a verba participação nos lucros e resultados, em primeiro lugar, assim, como já bem disse o julgador de primeira instância deve-se ter em mente que é norma constitucional de eficácia limitada, o que de pronto afasta a argumentação, que pela sua natureza já não poderia ser considerada salário de contribuição.. Para fins de esclarecimento, cabe citar, o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:

> *(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária , a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva,* ***como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses".*** *(Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)*

Vale ressaltar o que o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo acerca da matéria, o que bem esclarece que a CF/88, realmente incentiva as empresas a participarem os seus lucros com seus empregados, todavia o próprio texto constitucional submeteu ditas regras aos limites legais, retirando a ampla liberdade a qual entende o recorrente possuir. Senão vejamos:

> *EMENTA*
>
> *DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º , INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º , inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de* ***eficácia limitada****. 2)* ***O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional****. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.*
>
> *(...)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, **não é auto aplicável**, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.*

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.

11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

*Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, **a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa**. (grifei)*

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Neste contexto podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos, bem como não acato o argumento de que o pagamento de PLR, por si só, já encontra-se excluído do conceito de salário de contribuição.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional.

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

Aliás, referente raciocínio, encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do próprio STF, que destaca que o direito previsto no art. 7, XI não é auto aplicável, iniciando-se apenas com a lei prevista para regulamentá-lo.

RE 398284 / RJ - RIO DE JANEIRO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma

Ementa *EMENTA Participação nos lucros. Art. 7°, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito. 1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7°, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração. 2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.*

Conforme descrito pela autoridade fiscal e julgadora os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente constituem salário de contribuição e, por conseguinte, sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a totalidade das regras previstas na legislação específica.

Isto posto, não há de se acatar a teoria de que os pagamentos à título de PLR já encontram-se, por previsão constitucional, fora da base de cálculo conforme argumentado pelo recorrente, razão pela qual afasto esse primeiro argumento, passando a análise do cumprimento das regras prevista na referida lei.

DA EXIGÊNCIAS LEGAIS PARA FORMALIZAÇÃO DO ACORDO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

Art. 3º (...)

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

(...)

Assim, volta-se novamente a uma questão nuclear, qual o limite para interpretação dos dispositivos da lei 10.101/2000.

Nesse ponto argumenta o recorrente, de que a essência da lei foi cumprida, e que as restrições atribuídas pelo auditor não se sustentam. Ora, não quisesse o legislador estabelecer limites, regras claras, revisão do acordo, averiguação do cumprimento de metas, participação de órgãos protetores dos trabalhadores na negociação, qual seria a necessidade de esmiuçar a legislação de PLR. No caso, se acatássemos o entendimento do recorrente o texto constitucional seria o suficiente, ou no mínimo a lei 10.101/2000, precisaria ter apenas 2 artigos, conforme os 2 primeiros acima transcritos. Data vênia, aos que entendem que o auditor tem levado ao extremo as averiguações do cumprimento da lei 10.101/2000, entendo ser da competência dos órgãos colegiados, justamente corrigir os exageros, ou mesmo as interpretações equivocadas, mas de forma alguma ignorar a existência de dispositivos legais, e de exigências legais para a referida desvinculação, que nada mais são, do que reflexos da vontade legislativa acerca das limitações do pagamento de participações nos lucros e resultados desvinculadas do salário.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

II - convenção ou acordo coletivo.

Também dois pontos merecem ser enfrentados prontamente:

DA DESVINCULAÇÃO COM O TRABALHO DESENVOLVIDO

Neste ponto já rechaço argumento do recorrente de que o pagamento em questão não possui correlação com o trabalho prestado, ou mesmo não se caracteriza como contraprestação pelo serviço prestado. Segundo ele, fl. 1636: *"Para tal raciocínio deve ser tomado como base a análise do fato gerador das contribuições previdenciárias, que é o pagamento de remuneração ao trabalhador pelo trabalho desenvolvido. Nesse esteio, os valores de distribuição de lucros, em consonância com a doutrina exposta, amplamente aceita na seara justrabalhista, tem como finalidade o incentivo à produtividade e ao maior envolvimento do trabalhador na empresa, sendo uma verba paga, não pelo trabalha, mas para o melhor desempenho do colaborador em seu trabalho. Assim, pode-se verificar a ausência do caráter retributivo da referida verba."*

Qual seria outra forma de enquadrar o pagamento de PLR, que não contraprestação pelo serviço prestado. Tanto o é, que se estabelecem metas de trabalho, desempenho, como forma de estímulo para que o empregado, produza cada vez mais, e por conseguinte, sinta-se recompensado. Não estou dizendo com isso que PLR é salário. Pelo contrário, entendo estar claro no texto constitucional que a PLR será desvinculada do salário, porém, trata-se de norma com limitações prevista em lei específica, como reportamos anteriormente.

Nem tampouco, acato os argumentos de que não se tratam de valores recebidos pelo trabalho. Respeito o posicionamento defendido pelo recorrente, contudo, possuo entendimento diverso a respeito do tema. Independente da participação nos lucros ou resultados paga pela recorrente estar em conformidade com a lei, fato é, que conforme descrito em seus acordos, tem por base o resultado operacional da empresa, sendo fator importante para que se determine o montante a ser distribuído. Ora, não fosse o empenho do empregado em alcançar cada vez mais resultados positivos, como se falaria em uma avaliação positiva do seu trabalho. É fato que a PLR nada mais almeja do que o engajamento do empregado no capital da empresa, para que o mesmo sinta-se estimulado a executar suas atividades em prol, não apenas, do seu crescimento na empresa, mas do crescimento de toda a empresa.em si O seu engajamento renderá frutos não apenas sobre o crescimento do negócio, mas lhe proporcionará pagamentos na modalidade de participação nos lucros. É nesse sentido, que discordo do recorrente de que encontra-se desvinculado do trabalho.

Muito menos, acato o entendimento de tratar-se de verba recebida "para" o desempenho da atividade profissional. Entendo, que para estar classificada nessa modalidade, deve o pagamento ou a utilidade ser indispensável para o desempenho da atividade profissional, enquadraria nessa possibilidade, o auxílio combustível, quando utilizado carro no desempenho profissional, assim como o fornecimento de um carro, o fornecimento de uniforme, de um equipamento etc. Nos demais casos, assim como no PLR, quando se fornece

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

algo, sem que esse seja indispensável para ao desempenho, podemos dizer que o recebimento dessa verba é feito simplesmente "pelo" vínculo de emprego, razão pela qual, caso não enquadrado em uma das exclusões legais, passa a compor o conceito de remuneração e por conseqüência o de salário de contribuição.

CÓPIA

CUMPRIMENTO DO ART. 2 DA LEI 10.101/00 E MP ANTERIORES

Notemos, que em relação aos termos do art. 2º da Lei 10.101/2000, duas são as possibilidades legais de legitimar a participação nos lucros e resultados de forma a afastar a sua natureza salarial:

- Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; *(grifo nosso)*

- Convenção ou acordo coletivo de trabalho.

Dessa forma, os empregados e empregadores de comum acordo poderiam eleger qualquer dos mecanismos descritos no dispositivo legal para atribuir legitimidade ao acordo proposto, porém ao elegê-los, deveriam ter cumprido o rito procedimental para sua formalização, o que não restou demonstrado em todos os casos. Apenas para esclarecer no presente caso, optou a autoridade a empresa por utilizar como instrumento de validade do pagamento do PLR o acordo coletivo.

DA APRECIAÇÃO DOS ACORDOS

Ao contrário do que tenta demonstrar o recorrente, não entendo que os auditores e o julgador tenham simplesmente feito juízo de valor, ou conclusão por mera presunção, quanto ao PLR acordado, e as metas estipuladas.

Neste ponto, o primeiro argumento trazido pelo auditor foi a ausência de metas, regras, ou critérios que estabelecidos no acordo e que o relatório de gestão não se referia a empresa. Vejamos, o que diz a lei 10.101/2000 a esse respeito:

> *§ 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.*

Acerca do descumprimento do § 1º acima especificado, descreveu a autoridade fiscal em seu relatório:

> *2.2.1.9- Nos Acordo Coletivos de Trabalho, ao tratar da participação dos empregados nos lucros e resultados, as partes*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por ANA ANTUNES BATISTA, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

limitam-se a declarar, para os exercícios de 2007 e 2008, a forma de pagamento com base no resultado operacional e desempenho empresarial, conforme cláusulas abaixo indicadas:

Esta garantia mínima, prevista nas cláusulas anteriormente mencionadas dos Acordos Coletivos de Trabalho, sem qualquer plano de metas e resultados estabelecido, bem como a ausência de definição de objetivos a serem atingidos, é comandada nas folhas de pagamento sob as rubricas códigos: 1003 - PLR Part Lucros Result, 1009 - PLR Part Lucros Result, 1033 - PLR, 1040 - Adiantamento PLR e 1043 - Diferença.

2.2.1.11- Da leitura dos Acordos Coletivos de Trabalho apresentados, restou claro que o critério para pagamento da Participação nos Resultados é subjetivo, sem plano de metas a ser cumpridas, independe do esforço pessoal do empregado.

2.2.1.12- Tal situação colide frontalmente com a disposição da Lei nº 10.101/2000, que em seu artigo 2o, § único, determina que, 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 do que for acordado.

2.2.1.13- Dessa forma, considerando a incipiência dos instrumentos apresentados e aventando a possibilidade de ter sido feita a opção por outro procedimento preconizado na Lei nº 10.101/2000 e mais, sendo de suma importância para o desenvolvimento da Auditoria fiscal, através do Termo de Intimação Fiscal n° 1 de 10/06/2011 e do Termo de Intimação Fiscal n° 2 de 05/08/2011, a empresa foi intimada a prestar à Fiscalização as informações ou esclarecimentos necessários conforme a seguir:

2.2.1.13.1- Informações detalhadas acerca do regulamento, de forma a demonstrar as 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 dos acordos.

2.2.1.13.2- Comprovar a formação e composição das comissões escolhidas pelas partes, integradas, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, com abrangência dos trabalhadores lotados em todas as Unidades da empresa no território nacional, relativamente a todo o período fiscalizado.

Em atendimento à intimação supra, a empresa informou em síntese o que segue:

2.2.1.14.1- Que as regras para o pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados - PLR foram estabelecidas nos Acordos Coletivos de Trabalho apresentados;

2.2.1.14.2- Que o Plano de Metas relativo à Participação nos Lucros ou Resultados - PLR é em conformidade aos Relatórios de Gestão apresentados.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2.2.1.15- Com relação ao plano de metas mencionado pela empresa temos a informar:

2.2.1.15.1- O documento apresentado é o Relatório de Gestão de outra empresa: CEMIG Distribuição S.A. - CNPJ: 06.981.180.0001-16;

2.2.1.15.2- Embora a CEMIG Distribuição S.A. compõe o mesmo grupo econômico da Companhia Energética Minas Gerais-CEMIG, tal documento não pode ser aceito como plano de metas desta, tendo em vista que as empresas têm personalidade jurídica distintas, com objetivos sociais diferentes, portanto, cada uma delas devem possuir plano de metas separados;

2.2.1.15.3- Ademais, o Relatório de Gestão apresentado, relativo exclusivamente a outra empresa: CEMIG Distribuição S.A., não representa ou contém em seu conteúdo programa de metas, previsto no inciso II, do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101 de 19/12/2000, com resultados e prazos pactuados previamente;

2.2.1.15.4- Portanto, para empresa: Companhia Energética Minas Gerais-CEMIG, não foi apresentado qualquer plano de metas.

2.2.1.16- Os Acordos Coletivos de Trabalho, em suas cláusulas quarta e quinta prevêem uma "garantia de participação mínima", que representa uma quantia certa a ser recebida pelos empregados, independentemente de qualquer meta ou resultado, configurando-se verdadeira gratificação 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 que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.

Em contrapartida, compete-nos apreciar as alegações do recorrente quanto ao cumprimento do referido requisito. Assim, descreveu em seu recurso:

Argumenta que há anos desenvolve a política de retribuir o esforço e a produtividade de seus trabalhadores, que não há duvida de que a base de cálculo da PLR sempre foi os resultados da receita e lucratividade da empresa e que, portanto, quanto mais o funcionário contribui para o incremento desses números, maior será seu retorno financeiro individual.

Conclui que mesmo que sejam desconsideradas as metas estipuladas nos Relatórios de Gestão 2007 e 2008, não restam dúvidas que o critério adotado pela Cemig (lucratividade) é suficiente para estimular o esforço e a produtividade de seus funcionários.

Afirma que o rol de critérios e condições para pagamento da PLR estabelecidos na Lei 10.101/2000 é exemplificativo, sendo desnecessária a prévia definição de metas para a outorga do direito à PLR.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

METAS E CRITÉRIOS NÃO INCLUÍDOS NO ACORDO NEGOCIADO:

As metas ou critérios tem que ser negociados quando da realização dos acordos, conforme descrito expressamente na lei e acima grifado, não interessando se feitos no próprio documento, ou em documento apartado, mas desde que cumpra-se o mesmo rito para sua formalização, que é a participação dos trabalhadores na composição desses critérios. Não há de se acatar sejam as mesmas estipulados posteriormente pela empresa (de forma unilateral), conforme trazido pelo auditor e enfatizado pelo recorrente, donde descreve a existência de relatórios de gestão. O que se busca são critérios que sejam negociados não impostos.

Entendo sim, que a lucratividade pode consubstanciar o pagamento, e como não podê-lo, se o este resultado positivo, que se quer dividir com os trabalhadores, contudo, definir que o resultado global será distribuído de acordo com o número de trabalhadores no momento que se apurar o referido resultado estabelecido para pagamento, desde que seja estabelecido também critérios para que se defina o papel de cada trabalhador ou setor envolvido para que determine o montante de cada trabalhador. Ao descrever um montante sem definição de qualquer meta ou resultado a que se alcance, nada mais se faz, senão dar uma gratificação a todos os empregados de forma igualitária, independente do quanto o engajamento de cada um influenciou no resultado.

Conclusão: DESSA FORMA, A NÃO INCLUSÃO DOS CRITÉRIOS E METAS NOS INSTRUMENTOS DECORRENTES DA NEGOCIAÇÃO DETERMINA O DESCUMPRIMENTO DO § 1º, CONFORME MENCIONADO PELO AUDITOR.

Aliás no próprio acordo, Cláusula quarta, fl. 217, dispõe no item a: "*Metas e Estabelecimento do valor a ser distribuído: As metas estabelecidas para o ano de 2006, pactuadas pelo grupo de Trabalho, composto por membros da CEMIG e dos sindicatos e estabelecido para analisar os aspectos relacionados ao PLR de 2006-2007 serão revisadas até dezembro de 2006 e são, dentre outras, aquelas voltadas para o planejamento estratégico empresarial, acompanhadas através do BSC. Caso sejam alcançadas, o montante a ser distribuído (...)"*

NÃO DEFINIÇÃO DE METAS, LEVA A SUBJETIVIDADADE E AO DESVIRTUAMENTO DO PLR.

Não se deve conferir ao caráter de subjetividade tanto enfoque, de forma, que o pagamento afaste-se do conceito de alcance de resultados obtidos pela empresa, sejam eles lucros ou crescimento, e passe a individualmente ser utilizado como critério de premiação individual dos trabalhadores.

Entendo que, ao conferir muita subjetividade ao pagamento, fugindo de critérios objetivos e dos limites do acordo estipulado a empresa, foge a essência do pagamento de PLR e desvirtua o pagamento, concedendo ao empregado mero prêmio desempenho, verba contraprestativa com nítida feição salarial.

A empresa por outro lado, tem a ampla e irrestrita liberdade de pagar PLR, eleger por qual dos instrumentos previstos na lei irá consolidar o ato, determinar as regras, critérios, metas a serem alcançados ou mesmo a maneira de aferí-las, contudo deverá observar as exigências legais quanto a formalização dos atos. Ao contrário do defendido pelo recorrente, no meu entender o descumprimento de qualquer dos requisitos transforma, sim, a natureza do pagamento. Ou seja, não é que a verba deixe de ser distribuição de lucro, mas a sua natureza passa a ser de verba salarial, equiparando-se a diversas outras verbas, que pelo seu mero

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

pagamento, são por si só verbas salariais, como é o caso dos prêmios, gratificações, gorjetas, bônus etc.

PACTUAÇÃO PRÉVIA

O requisito pactuação prévia, também foi indicado pelo auditor como descumprimento de exigência legal, razão pela qual merece ser apreciado. Segundo o recorrente a lei não exige pacto prévio ao exercício. Em que pese o posicionamento adotado por ilustres colegas desse colegiado, não me filio a essa tese.

Acredito ser o argumento pacto prévio o mais importante para que se possa definir o regularidade dos planos, sendo determinante para procedência da autuação. Devemos ter em mente a natureza do pagamento PLR e de sua finalidade, qual seja, estimular o empregado a participar do capital da empresa, onde seu maior esforço gerará maiores lucros, que serão com ele repartidos.

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

> *2.2.1.7- Relativamente à negociação contemplando o Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, a empresa apresentou os Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2006/2007 de 30/11/2006, 2007/2008 de 11/12/2007 e 14/12/2007, firmados com as entidades sindicais ou sindicatos (representativo da categoria de empregados).*
>
> *2.2.1.8- Da análise do contido no documento (Acordo Coletivo de Trabalho) que tratou do assunto, para o período de 2007 e 2008 e demais elementos verificados por esta auditoria, verifica-se a ausência das condições estabelecidas pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que regula a matéria, portanto, os valores pagos a título de PLR, representam, na verdade, um complemento salarial.(...)*
>
> *2.2.1.16- Os Acordos Coletivos de Trabalho, em suas cláusulas quarta e quinta prevêem uma "garantia de participação mínima", que representa uma quantia certa a ser recebida pelos empregados, independentemente de qualquer meta ou resultado, configurando-se verdadeira gratificação 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 que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.*
>
> *2.2.1.17- Ressalte-se que, a cláusula quinta do Acordo Coletivo de Trabalho firmado em 11/12/2007 determinou pagamento de parcela a título de PLR, a ser efetuada até 14/12/2007, considerando desempenho empresarial verificado até o momento e sua projeção para todo ano de 2007, portanto, apenas três dias após a celebração do referido Acordo.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BAPTISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *2.2.1.18- Desta forma, pode-se observar, em decorrência da cláusula quinta do Acordo Coletivo de Trabalho firmado em 11/12/2007, que não existe nenhuma meta ou objetivo proposto como condição para pagamento da denominada participação, apenas estipulou-se um percentual fixo de* ***6,4 (seis inteiros e quatro décimos) remunerações*** *e ainda uma parcela individual fixa de* ***R$ 1.000,00 (hum mil reais)*** *"Montante a ser Distribuído".*
>
> *2.2.1.19- Como o acordo mencionado anteriormente ocorreu em 11/12/2007, praticamente transcorrido todo o ano de 2007, o mesmo evidentemente não se prestaria a estabelecer eventuais regras visando-se incentivar a produtividade, pois deveriam estar pactuadas previamente. Os pagamentos efetuados nos termos da cláusula quinta encontram-se em desacordo com a Lei 10.101/2000, que estabelece, conforme exposições anteriores, que os mesmos devem ocorrer previamente, ou seja, antes do início do ano de 2007 e não depois de "praticamente findo".*
>
> *2.2.1.20- A justificativa utilizada para o pagamento (excelente desempenho empresarial verificado até a presente data) é claramente subjetiva, além de referir-se novamente a um período já transcorrido, anterior à negociação, não afetando, pelos motivos já descritos, a produtividade.*
>
> *2.2.1.21- Ao estabelecer critérios após a ocorrência dos fatos, com os resultados já consumados, as tratativas obviamente não influenciaram a produtividade ou ganhos porventura alcançados. Basta imaginar que mesmo que não se estipulasse nada ou que nem houvesse negociações ou quaisquer acordos, não haveria qualquer mudança nos fatos transcorridos, e consequentemente na produtividade.*

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

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

CONCLUSÃO: ENTENDO QUE O REQUISITO PACTO PRÉVIO RESTOU DESCUMPRIDO EM RELAÇÃO A TODOS OS PLR, QUANDO SÓ REALIZADO O ACORDO NO FIM DO EXERCÍCIO PARA O QUAL SE REFERE.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PAGAMENTO EM DESOBEDIÊNCIA A PERIODICIDADE PREVISTA EM LEI.

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

> *2.2.1.22- Outra vedação estabelecida pela Lei 10.101/2000, no § 2º do art. 3º, é que os pagamentos ocorram em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano, conforme se deduz da seguinte transcrição:*
>
> *"Art. 3o (.....)*
>
> *(.....)*
>
> *§ 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".*
>
> *2.2.1.23- Contudo, conforme se pode constatar ao analisar-se o ANEXO I deste relatório, o contribuinte efetuou pagamentos a título de participação nos lucros e resultados em 01/2007, 03/2007, 04/2007, 11/2007, 12/2007, 03/2008, 05/2008, 09/2008 e 12/2008, como se pode ver, tanto em periodicidade inferior a um semestre civil quanto em mais de duas vezes no mesmo ano, contrariando, portanto, a vedação constante no referido parágrafo § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000.*
>
> *2.2.1.24- Cabe ressaltar que a simples titulação dada a um pagamento é insuficiente para determinação de sua natureza tributária e previdenciária. Para tal, necessário se faz uma análise apurada da realidade dos fatos que o envolvem. Desse modo, apesar de intitulado pelo contribuinte como "participação em lucros e/ou resultados", os pagamentos analisados não guardam tal natureza por se encontrarem em desacordo com a Lei 10.101/2000.*

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

> *Destaca que não há necessidade de que os pagamentos sejam feitos um em cada semestre, com diferença de seis meses, uma vez que a Lei 10.101/2000, art. 3o, § 2o, refere-se a pagamentos efetuados em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano.*
>
> *Cita Consulta Técnica 507, de 21/7/04, do INSS. Conclui que a quantidade de pagamentos efetuada pela empresa deve ser analisada em relação a cada trabalhador e que a PLR pode ser paga no máximo em duas vezes no ano civil, no mesmo ou em distinto semestre.*

Não fossem os demais requisitos apontados pelo auditor suficientes para a irregularidade do PLR pagos pela recorrente, realmente, a lei não admite o pagamento de PLR mais duas vezes no ano, ou com periodicidade inferior a um semestre civil, ou seja, entendo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

que os dois prazos são cumulativos e não uma opção, conforme trazido pelo recorrente. Assim, ao pagar PLR em desconformidade com a lei, também em relação a periodicidade, passam os valores distribuídos a compor o conceito de salário de contribuição.

Contudo, também indicou o recorrente que para os meses 04/2007 e 05/2008 e 09/2008, houve o pagamento para os empregados desligados. Esse fato, não merece ser tratado como outra parcela de PLR, mas simples ajuste do mesmo, como o fim de realizar o pagamento quando do desligamento da empresa. Basta-nos observar o relatório DAD para identificarmos, que os montantes distribuídos nesse competência são irrisórios em relação ao mês do pagamento do PLR, razão pela qual não devem ser essas competências utilizadas para descumprimento do requisito semestralidade.

O mesmo raciocínio deve ser aplicado ao pagamento de PLR em 01/2007 e 04/2007, pois trata-se de diferença resultante de reajuste salarial, que pelo montante distribuído, observamos novamente não tratar-se de parcela adicional.

Portanto, devem ser considerados como meses de efetiva distribuição, para fins de apreciar o cumprimento da lei, apenas: 03/2007, 11/2007, 12/2007, 03/2008, 12/2008. Assim, entendo que o descumprimento persiste em relação ao meses de 11 e 12/2007.

TRATAMENTO EM RELAÇÃO A COMPETÊNCIA 12/2008.

Conforme verificamos acima, não ocorreu para a competência 12/2008, levantamento P5, descumprimento da regra periodicidade para o ano de 2008, posto não houve pagamento mais de 2 vezes no ano, nem tampouco ultrapassou, a periodicidade semestral prevista no § 2º do art. 3º, é que os pagamentos ocorram em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano, conforme se deduz da seguinte transcrição:

Da mesma, forma, em relação a essa competência, não podemos estabelecer que não haja a pactuação das regras para pagamento sido realizadas em período anterior ao efetivo trabalho, já que segundo o relatório fiscal, fl. 17 os acordos que consubstanciaram o lançamento foram pactuados:

> *2.2.1.9.2 -ANO de 2008 - firmado em 11/12/2007 - SINDIELETRO: Previsto na cláusula Quinta o pagamento com base no desempenho empresarial;*
>
> *2.2.1.9.3- ANO de 2008 - firmado em 14/12/2007- SINTEC: Previsto na cláusula Quinta o pagamento com base no desempenho empresarial.*

Ou seja, o argumento da fiscalização em relação a essa competência, "ausência de pactuação prévia ao exercício, também não restou configurado, razão pela qual não há como manter o lançamento em relação a essa competência para os segurados empregados, posto que não trouxe a autoridade fiscal, outros fundamentos de descumprimento dos preceitos da lei 10.101/2000.

QUANTO AO VÍCIO PARA EXCLUSÃO DA COMP. 12/2008 - PLR EMPREGADOS

Dessa forma, entendo que a falta da descrição sobre outros fundamentos que validariam o lançamento, levaria a anulação do levantamento P5 (12/2008), por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, conforme destaco abaixo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, in verbis: "Integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato."

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização.

Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material, o que levaria a se dar provimento ao recurso nessa parte, fato a não comprovação do fato gerador. Não entendo que seja esse o caso, posto que a conclusão que se chegou é que os dois fundamentos trazidos pela autoridade fiscal, quais sejam: falta de pactuação prévia e inobservância da periodicidade restaram afastados.

APLICAÇÃO DA LEI 10.101/2000 NO PAGAMENTO A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

Vale de pronto afastar também, os argumentos do recorrente que que o dispositivo constitucional, por si só , já afastaria para todo e qualquer trabalhador a "participação nos Lucros e resultados" do conceito de remuneração.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

> *Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*
>
> *(...)*
>
> *XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

> *Art. 28 - § 9º Não integram o salário-de-contribuição:*
>
> *(...)*
>
> *j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.*

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

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

> *Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: (grifo nosso)*
>
> *I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*
>
> *II - convenção ou acordo coletivo.*
>
> *§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*
>
> *I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*
>
> *II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*
>
> *§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*
>
> *(...)*
>
> *Art. 3º (...)*
>
> *§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.*
>
> (...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:*
>
> *I – Mediação;*
>
> *II – Arbitragem de ofertas finais.*
>
> *§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.*
>
> *§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.*
>
> *§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.*
>
> *§ 4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.*

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

Note-se, conforme grifado no art. 1 da referida lei, que a PLR descrita na Lei 10.101/2000 serve apenas para regulamentar a distribuição no âmbito dos "empregados", ou seja, não serve para afastar do conceito de remuneração os valores pagos à título de "participações estatutárias".

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

Não serve também como argumento o fato de que o "caput do art. 7 da CF/88, utilizou a nomenclatura "trabalhadores". Basta analisarmos os 34 incisos do próprio art. 7º, para que identifiquemos, que o termo "trabalhadores urbanos e rurais", refere-se ao direitos dos "empregados urbanos e rurais". Os direitos elencados no dispositivo constitucional, nos trazem a certeza do sentido empregado pelo legislador, considerando que: férias com adicional de 1/3, FGTS, repouso semanal remunerado, salário mínimo, jornada de trabalho, piso salarial, licença maternidade, licença paternidade, aviso prévio, previsão de indenização no caso de dispensa imotivada, salário família, horas extras, adicional noturno, insalubridade, periculosidade, dentro outros muitos ali elencados, são assegurados apenas aos trabalhadores detentores de uma relação de emprego, ou seja, garantidos aos empregados. No parágrafo único, também observamos a nomenclatura "trabalhadores", porém com referência aos empregados domésticos.

Assim, não acato o argumento do recorrente de que o termo trabalhador descrito também na lei, é capaz de abranger a categoria de administradores e demais contribuintes individuais. Veja-se que o termo autônomo ou para previdência social, contribuinte individual, não é uma pessoa que trabalha de forma subordinada, devendo cumprir

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

metas alcançar resultados, pois se assim o fosse estaríamos atribuindo um requisito de empregado, qual seja a subordinação. Também vale lembrar que o trabalho de um mesmo autônomo exigindo o cumprimento de resultados e metas durante um período (exercício) não deve ser utilizado de forma continuada, pois senão estaríamos atribuindo o segundo requisito que é a habitualidade na prestação de serviços. Dessa forma, entendo inviável a interpretação dada pelo recorrente, razão pela qual não a acato.

Por fim, vale mencionar que nem mesmo poderíamos analisar se o pagamento em questão estaria de acordo com o descrito na lei 6404/76, posto que na referida lei a participação dá-se em função do capital investido.

CÓPIA

Os pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados contribuintes individuais em decorrência do contrato e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho como apreciamos anteriormente.

Dessa forma, estando no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento em toda a sua extensão em relação aos contribuintes individuais, negando-se provimento integralmente ao recurso nessa parte.

ARGUMENTO DA MULTA LIMITADA A 20%

Com relação da interpretação em relação a aplicação dos dispositivos da MP 449/2008, convertida na lei 11.941, entendo que os argumentos do recorrente não merecem prosperar. Filio-me a tese adotado pelo auditor fiscal e ratificada pelo julgador de primeira instância.

No que tange ao cálculo da multa, face à edição da MP 449/08, convertida em lei 11.941, a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a MP 449/2008, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

"Art. 32A.

O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mêscalendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo.

§ 1o Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*
>
> *§ 2o Observado o disposto no § 3o deste artigo, as multas serão reduzidas:*
>
> *I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*
>
> *II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*
>
> *§ 3o A multa mínima a ser aplicada será de:*
>
> *I – R$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*
>
> *II – R$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos."*

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

> *"Art. 35-A.*
>
> *Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996."*

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

> *"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata "*

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, como no presente caso, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado (75%). As contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio da notificação já mencionada e, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de *bis in idem*.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No caso conforme descrito no relatório fiscal, para que se determinasse o valor da multa a ser aplicada, procedeu-se ao comparativo: com base na antiga sistemática, multa moratória, com a aplicação de multa pela não informação em GFIP, e da sistemática descrita na nova legislação. Na hipótese dos autos, a fiscalização achou por bem aplicar a multa de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos explicitados acima. Em relação as

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

competências anteriores a edição da referida MP (04/12/2008) e considerando que o art. 106 que, inciso II, "c - do Código Tributário Nacional (Lei n° 5.172/66) dispõe que - tratando-se de ato não definitivamente julgado a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, efetuamos o demonstrativo da multa entre as penalidades da legislação posterior e anterior a MP 449/2008 para a aplicação da mais benéfica, conforme Anexo único e resumo abaixo. Observa-se que a multa de 75% só retroage nos meses em que observou a autoridade fiscal, ser essa a mais favorável ao recorrente.

Ou seja, para efeitos da apuração da situação mais favorável, observou o auditor fiscal notificante:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou

- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Isto posto, entendo que nenhuma alteração deve ser realizada em relação a multa aplicada.

DA RESPONSABILIDADE DO GRUPO ECONÔMICO

A base dos argumentos apresentados pelo recorrente e pelos responsáveis solidários, refere-se a impossibilidade de atribuir responsabilidade solidária (pela simples existência do grupo), é imprescindível a demonstração prática conjunta do mesmo fato gerador ou do interesse de todas na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, o que não ocorreu.

Neste sentido, entendo que se faz necessário tecer comentários acerca da formação dos grupos econômico, separando-os em grupo de direito, ou formalmente constituídos e grupos de fato, ou seja, aqueles onde detectado que, apesar de não existir controle acionário direto, existe o interesse comum, como por exemplo, o pagamento comum de despesas, ou mesmo a utilização de bens móveis ou imóveis, sem qualquer contrapartida , ou seja os custos.

No caso ora em análise não se trata de grupo de fato, mas aquele formalmente constituído, onde primeiramente de maneira sucinta traz a autoridade julgadora em seu relatório a vinculação entre as empresas, por meio de participações sejam enquanto coligadas ou controladoras.

Ou seja, por si só, entendo que quando existe a participação formal, com a designação de gerência e controle de uma nas outra, razão existe para que se proceda o lançamento em relação a todos os solidários, grupo econômico de qualquer natureza.

O artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, não deixa dúvida quanto a matéria trazidas nos presentes autos, ensejando a possibilidade de indicação de várias empresas pelo montante do débito:

> *" Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *[...]*
>
> *IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei;"*

No mesmo sentido, reporta-se a legislação trabalhista em seu § 2º, do art. 2º da CLT, ao tratar da matéria:

> *"Art. 2º Considera-se empregador a empresa individual ou coletiva, que, assumindo os riscos de atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços.*
>
> *§ 1º [...]*
>
> *§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas."*

De acordo com o artigo 124, II, do CTN e artigo 30, IX, da Lei u° 8.212/91, há responsabilidade solidária por divida fiscal entre componentes do mesmo grupo econômico.

> *(Tribunal - Quarta Regido, Ag - Agravo De Instrumento, Processo: 200504010392590, UJ Sc, órgão Julgador.. Primeira Turma, Relator Vilson Darás, Dju Data:01/02/2006, Página: 325)*
>
> *EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÓMICO.RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONTROLADORA. INCLUSÃO NO PÓLO PASSIVO.CITAÇÃO E PENIIORA CONCOMITANTES. ART. 124, II, DO CTN. ART. 30,INCISO IX, DA LEI N.° 8.212/91. ART. 53 DA LEI N" 8.212/91.*
>
> *I. A responsabilidade solidaria entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico decorre de lei (art. 124, II, do CTN c/c art.30, inciso IX, da Lei 11. 0 8.212/91). Inclusão da controladora 110 pólo passivo do processo de execução fiscal.*
>
> *2. Ademais, a Me.lzla SM detém 99,99% das colas da Me.sbla MoveisLtda. e a Lei n." 8.620/93 (art. 13), em relação aos débitos vinculados à Seguridade, estabelece a solidariedade entre a sociedade devedora e o sócio. Precedentes do STI.*
>
> *3. Em se tratando de débitos previdenciários, a penhora de bens concomitantemente conz a citação encontra expressa autorização legal, a teor do que dispõe o art. 53 da Lei n."8.212/91.*
>
> *4. Agravo conhecido e provido".*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *(Origem: tribunal - segunda regido, agv - agravo — 64871, processo: 200002010536342 uf rj, terceira turma esp, juiz jose neiva/no afast. Relator, din data: 08/02/2006 pagina: 82)*

A doutrina de Carlos Alberto Pereira de Castro e Joao Batista Lazzari, in Manual de Direito Previdenciáio, 8 edição, Ed. Conceito, pg. 294, ao definir grupo econômico, também utiliza-se do conceito inserido no parágrafo 2° do artigo 2`) da CLT, enfatizando, ainda, que a "*solidariedade fixada na legislação previdenciária em relação ás empresas do mesmo grupo econômico é bem ampla. Basta ulna das componentes do grupo não cumprir as obrigações fiscais, para outra delas ter de assumir a responsabilidade por via de solidariedade".*

CÓPIA

Assim, entendo que a autoridade fiscal demonstrou a existência de grupo econômico (diga-se não rebatido pelo recorrente), os motivos que a levaram a determinar as responsáveis solidárias.

Ademais, não compete ao auditor fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpri-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

> *Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.*

Superadas as preliminares, passo ao exame do mérito

DAS INCONSTITUCIONALIDADES APONTADAS

No que tange a argüição de inconstitucionalidade de legislação previdenciária que dispõe sobre o recolhimento de contribuições, mais especificamente o art. 30, que descreve a responsabilidade solidária do grupo econômico, frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os prazos regulados na Lei n ° 8.212/1991.

Dessa forma, quanto à inconstitucionalidade/ilegalidade na cobrança das contribuições previdenciárias, não há razão para a recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual correto a atribuição de responsabiliade imputada ao grupo econômico descrito no AI.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, entendo pertinente transcrever trecho do Parecer/CJ n ° 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

> *Cumpre ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.*
>
> *A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.*

No mesmo sentido posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº. 2 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

> *SÚMULA N. 2*
>
> *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Considerando, todos os pontos apreciados no recurso, entendo que a decisão de primeira instância, encontra-se acertada em quase sua totalidade, com exceção da competência 12/2008 do PLR empregados, posto que os dois fundamentos apresentados pela fiscalização para o referido PLR, em relação a essa competência restaram afastados, conforme o voto apresentado.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO dos recursos de ofício e voluntário, para no mérito: 1) NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO; 2) DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, apenas para excluir do lançamento, por vício formal, o levantamento em relação a competência 12/2008 do PLR empregados, mantendo o lançamento em relação a todos os demais levantamentos, pelas razões expostas no voto.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo - Redator Designado

Competência 12/2008

CÓPIA

Do voto da Ilustre Relatora depreende-se que o encaminhamento foi por declarar nula por vício formal a atuação para a competência 12/2008. O primeiro motivo adotado foi que a regra da periodicidade não houvera sido descumprida para esta competência. Em segundo lugar, a Relatora revela que a ausência de pactuação prévia ao exercício da aquisição do direito ao recebimento da PLR não se verificou para esta competência, portanto, diante da falta de configuração dos motivos eleitos pelo fisco para tributação da verba em 12/2008, conclui-se pela anulação das contribuições lançadas por vício formal.

Não concordo, data vênia, com a Relatora quanto à natureza da invalidade parcial do lançamento, que levou à exclusão dos fatos geradores ocorridos em 12/2008.

Inicialmente, peço licença para tratar de sucintamente dos elementos que constituem o procedimento de lançamento, para depois discorrer sobre as consequências jurídicas advindas de vícios em cada um dessas partes que compõem o ato procedimental de constituição do crédito tributário e, por fim, aplicar essa teorização ao caso trazido a lume.

Compõem o ato de lançamento:

a) Requisitos: são as formalidades que integram a substância do ato de lançamento, integrando sua própria estrutura. A sua normatividade situa-se no art. 142 do CTN, *verbis*:

> *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Assim, a descrição do fato gerador, a determinação da base de cálculo, a aplicação da alíquota para obter o valor do tributo e a identificação do sujeito passivo são considerados requisitos do lançamento.

b) Pressupostos: são as formalidades que, malgrado não integrem a estrutura do lançamento, são imprescindíveis para a formação do ato, a exemplo de cientificação do início do procedimento fiscal, intimação para apresentação de documentos, cumprimento de normas internas de Administração Tributária que interferem no cálculo dos consectários legais do crédito, equívoco na citação dos fundamentos legais, etc.

c) Condições: são providências que dão eficácia ao ato de lançamento, que sucedem a realização do mesmos, como é o caso da notificação ao sujeito passivo.

Tenho entendido que os vícios situados nos pressupostos e condições do lançamento acarretam em declaração de vício formal do mesmo ou no seu saneamento, caso

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

possível. Nessas situações, o ato pode ser refeito, sem alteração nos seus aspectos substanciais, posto que a falha localiza-se em elemento exterior ao lançamento.

Ao contrário, quando a mácula situa-se nos requisitos do lançamento, deve-se fulminá-lo por vício material, quando a autoridade julgadora esteja convencida de que efetivamente ocorreu o fato gerador, todavia, houve falha na sua descrição, no cálculo do tributo ou na identificação do sujeito passivo.

Ainda sobre os requisitos do lançamento, para as situações em que as provas colacionadas e a motivação do fisco não trazem o convencimento da ocorrência do fato gerador, posto que o mesmo não resta suficientemente demonstrado pela Autoridade Fiscal, há de se declarar a improcedência do lançamento.

Voltemos ao caso concreto. No meu sentir, a inexistência dos motivos que levaram o fisco a considerar que na competência 12/2008 a PLR teria sido paga em desconformidade com as normas aplicáveis é causa que afeta diretamente requisito do lançamento, qual seja o pagamento de verba salarial a segurados a serviço da recorrente.

Assim, tomando como referência os aspectos teóricos acima apresentados, posiciono-me pela invalidade parcial do lançamento da mesma forma que a Relatora, todavia, não por **vício formal**, mas por **improcedência parcial** das contribuições lançadas.

Periodicidade

As planilhas colacionadas pelo fisco demonstram que as parcelas de PLR foram pagas aos empregados nas seguintes competências:

a) 2007: janeiro, março, abril, novembro e dezembro;

b) 2008: março, maio, setembro e dezembro.

Para fins de aferição da periodicidade, a Relatora posicionou-se em não computar os pagamentos efetuados em janeiro e abril de 2007, posto que seriam decorrentes de reflexos de reajustes salariais, portanto eram parcelas residuais.

Para as competências maio e setembro de 2008, entendeu que se referiam a pagamentos decorrentes de desligamento de empregados, os quais também não deveriam ser computados na verificação da periodicidade legal.

Assim, considerando a regra de periodicidade vigente à época dos pagamentos, concluiu a relatora:

> *"Portanto, devem ser considerados como meses de efetiva distribuição, para fins de apreciar o cumprimento da lei, apenas: 03/2007, 11/2007, 12/2007, 03/2008, 12/2008. Assim, entendo que o descumprimento persiste em relação ao meses de 11 e 12/2007."*

Todavia ao apreciar a apuração do fisco nas competências 11 e 12/2007, pude verificar no ANEXO I - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - SEGURADOS EMPREGADOS que, para a rubrica 1033 - PLR, os segurados contemplados em uma competência não se repetem na competência seguinte, donde se pode concluir que

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

inexistiu a quebra da periodicidade semestral prevista no § 2.º do art. 3.º da Lei n.º 10.101/2000.

Ressalve-se que o lançamento já havia sido retificado para excluir os pagamentos decorrentes de antecipação da PLR, por isso a minha análise não levou em conta esses pagamentos.

Conclusão

Assim, além dos pontos de concordância com o voto da Relatora, voto por reconhecer a improcedência das contribuições lançadas na competência 12/2008 e por considerar como cumprido a exigência legal da periodicidade para todo o período lançado.

Kleber Ferreira de Araujo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Declaração de Voto

CÓPIA

Conselheira Carolina Wanderley Landim

Em que pese o posicionamento muito bem exposto pela Ilustre Conselheira Relatora, entendo que a autuação não merece prosperar em relação à incidência das contribuições previdenciárias sobre a participação nos lucros e resultados paga aos membros do Conselho de Administração, bem como entendo que, em respeito ao princípio da retroatividade benigna, a multa de mora deveria ser limitada a 20%, ao passo em que a multa de ofício de 75% deveria ser cancelada, por não poder ser aplicada retroativamente.

Em relação ao primeiro ponto, aduziu o fiscal autuante que os valores pagos pela empresa aos seus administradores (não empregados) a título de participação em lucros e/ou resultados (segurados contribuintes individuais), constituem-se parcela integrante do salário de contribuição sendo, portanto, base de cálculo para as contribuições devidas à Seguridade Social, nos termos da Legislação Previdenciária, art. 28- incisos III, da Lei nº 8.212, de 24/07/91 c/c art. 214, inciso III do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/1999.

Complementou que por se tratarem os administradores de segurados contribuintes individuais e não de empregados, o inciso X da alínea *m* do inciso V do §9º do art. 214 do Decreto 3.048/199 e a Lei 10.101/00 não se aplicam aos mesmos.

O contribuinte aduziu em suas defesas que o pagamento da parcela de PLR concedida aos administradores, diretores e conselheiros da companhia foi efetuado em estrita observância ao art. 152, §1º da Lei 6.404/1997, razão pela qual não devem incidir contribuições previdenciárias, a teor do artigo 7º, XI, da Constituição Federal.

Ao apreciar a matéria, aduziu o órgão julgador de primeira instância que o pagamento ou crédito de participação nos lucros de administradores, regida pela Lei 6.404/76, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias em qualquer caso, por falta de previsão legal de não-incidência.

Passo a analisar tais argumentos.

Como visto, defende a Recorrente que efetuou os pagamentos de participação nos lucros aos seus administradores estatutários nos estritos termos da Lei das Sociedades Anônimas, diante do que esses pagamentos não se sujeitam à incidência da contribuição previdenciária, a teor do §9º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991, bem como no art. 7º, XI, da Constituição Federal, transcrito em linhas acima, que estabelece que é um direito dos "trabalhadores" a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, conforme definido em lei.

De fato, além de a Constituição Federal garantir aos trabalhadores a participação nos lucros e resultados desvinculada da remuneração – o que, no entender desta Conselheira, não está limitado aos empregados, mas abrange também diretores estatutários, não subordinados à relação de emprego – a Lei n. 8.212/1991 também excluiu do conceito de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

remuneração, através da alínea 'j' do §9º do seu artigo 28, a participação nos lucros ou resultados. Tanto a Constituição Federal quanto a Lei n. 8.212/1991, contudo, atribuíram à lei a definição dos lucros ou resultados a serem distribuídos, os quais se desvinculam da remuneração e, como conseqüência, não se sujeitam à incidência da contribuição previdenciária.

No que diz respeito à distribuição de lucros ou resultados aos empregados, a MP 794/94, posteriormente convertida na Lei 10.101, tratou de disciplinar as condições e critérios a serem estabelecidos para validamente promover a repartição dos resultados com os empregados.

Com relação à referida regulamentação, há decisões do Egrégio STF no sentido de que apenas após a MP 794/94, disciplinando a distribuição dos lucros aos empregados, verificaram-se as condições indispensáveis ao afastamento da incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de participação dos empregados no lucro das empresas.

Ocorre, no entanto, que tal entendimento ainda não foi sedimentado pelo Supremo, tendo em vista o reconhecimento de repercussão geral sobre o tema, cuja ementa da decisão segue abaixo transcrita, não tendo o respectivo Recurso Extraordinário sido julgado pelo Pleno do STF até o momento:

> *EMENTA. Tributário. Contribuição previdenciária. Participação nos lucros da empresa. Art. 7º, inciso XI, CF. Medida Provisória 794/94. Repercussão geral. 1. A controvérsia envolvendo debate acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre a parcela denominada participação nos lucros concernente a período posterior à Constituição Federal de 1988 e anterior à Medida Provisória nº 794/94, à luz do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, possui densidade constitucional suficiente para ensejar o exame da matéria pelo Pleno da Corte. 2. Repercussão geral reconhecida. (RE 569441 RG, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 09/12/2010, DJe-057 DIVULG 25-03-2011 PUBLIC 28-03-2011 EMENT VOL-02490-02 PP-00275 RDECTRAB v. 18, n. 202, 2011, p. 104-109);*

Além de a controvérsia acima apontada ainda não ter sido definida pelo Pleno do STF, entendo que os precedentes já existentes, no sentido de que apenas após a Medida Provisória n. 794/94 a distribuição de lucros a empregados passou a ser isenta das contribuições previdenciárias, não implicam dizer que a Lei n. 6.404/1976 não se presta a regular a distribuição de lucros aos administradores, nos termos do art. 7º da CF.

Isto porque a discussão travada pelo Supremo gira em torno da aplicabilidade do art. 7º da Constituição em relação aos empregados e não em relação aos administradores, sem vínculo empregatício. Por essa razão, a análise feita pelo Egrégio STF até o momento não avaliou a Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404/1976) como veículo normativo hábil a disciplinar o assunto e, como consequência, afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre essas distribuições. Verifica-se, portanto, que o entendimento do STF não pode ser aplicado ao caso ora analisado.

No tocante aos administradores, que não se enquadram na categoria de empregados, concordo com a Recorrente quando afirma que o art. 152 da Lei n.º 6.404/1976 se configura como regulamentação hábil à distribuição de lucros não sujeita à incidência das contribuições previdenciárias:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)*
>
> *§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, **pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia**, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.*
>
> *§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.*

É de se observar que a distribuição de lucros da sociedade anônima a seus administradores decorre de uma deliberação dos acionistas, que deixam de receber parte dos lucros a que fazem jus para destiná-los aos diretores não empregados, através de previsão estatutária específica para esse fim. Por esse motivo, a distribuição desses lucros aos diretores não se configura em despesa da pessoa jurídica, já que é parcela do lucro auferido, não afetando, assim, o seu resultado.

Essa peculiaridade da distribuição de lucros a administradores de sociedade anônima já foi analisada pela 2ª Turma desta 4ª Câmara, que, em reiterados julgados, afastou, por unanimidade de votos, a aplicação da Lei n. 8.212/1991 a esses pagamentos. Para melhor análise, transcrevemos abaixo os trechos pertinentes do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro relator Nereu Miguel Ribeiro Domingues:

> *A Recorrente sustenta também que a participação estatutária dos diretores não possui feição remuneratória, devendo ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias.*
>
> *Como pode se verificar no item 2.3 do relatório fiscal (fl. 38), houve a distribuição de lucros aos diretores estatutário, haja vista que é uma sociedade anônima, nos termos da Lei nº 6.404/76.*
>
> *Cabe pontuar, primeiramente, que a Lei nº 6.404/76 trata os diretores da mesma forma que os administradores, tal como se verifica em seu art. 145, in verbis:*
>
> *"Art. 145. As normas relativas a requisitos, impedimentos, investidura, remuneração, deveres e responsabilidade dos administradores aplicam-se a conselheiros e diretores."*
>
> *As regras relativas à participação desta classe de trabalhadores estão claramente previstas no art. 152 da Lei n. 6.404/76, que assim dispõe:*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202."

Analisando as regras expostas acima, tem-se que, por ser a assembleia geral que delibera sobre a concessão de participação aos diretores estatutários, está-se diante de uma relação jurídica firmada entre "Acionistas x Diretores/Administradores".

Nesse sentido, destaca-se que a participação dos diretores estatutários é contabilizada em conta do patrimônio líquido, mediante redução do lucro acumulado, e não paga pela empresa em si (por meio de escrituração em conta de resultado).

Neste contexto, não há que se falar na aplicação do art. 28 da Lei nº 8.212/91, pois os valores recebidos pelos diretores estatutários não se inserem na relação jurídica "Empregador x Empregado", não havendo que se falar na incidência das contribuições previdenciárias. Em vista disso, é mister que seja excluído do presente lançamento as contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos realizados a título de "PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DA DIRETORIA EXECUTIVA – PLE".

(CARF, 4ª Câmara, 2ª Turma, Acórdão nº 2402-002.883, Sessão de 10 de julho de 2012).

Este entendimento foi reiterado no julgamento do Acórdão 2402-002.884, proferido pela mesma 4ª Câmara, 2ª Turma deste Conselho.

Merece destaque ainda o precedente da 3º Turma Especial, ao proferir o Acórdão nº 2803-002.438, na sessão de 19 de junho de 2013, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período de apuração: 01/01/2004 a 28/02/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS COM FULCRO NO PARÁGRADP 1º DI ART. 152 DA LEI Nº 6.404/76. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação dos administradores nos lucros da companhia, na forma prevista no parágrafo 1º do artigo 152 da Lei nº 6.404/76, não configura base de cálculo de contribuição previdenciária.

Recurso Voluntário Provido.

CÓPIA

Sendo assim, não há que se falar em pagamento de remuneração pela pessoa jurídica, já que os resultados distribuídos são deduzidos dos lucros dos acionistas, afetando, assim, a relação acionista e diretor e ocasionando, portanto, a não incidência das contribuições previdenciárias.

Entendo, assim, pelo afastamento da cobrança quanto à participação nos lucros dos administradores da Recorrente.

Em relação à aplicação da multa subsistente no presente auto de infração, em respeito ao princípio da retroatividade benigna, discordo da Ilustríssima relatora para limitar a multa de mora a 20% e cancelar a multa de ofício de 75% aplicada às competências anteriores a sua criação.

A Fiscalização, visando aplicar a penalidade mais benéfica, lançou multa de mora correspondente a 24% incidente sobre as contribuições devidas, referente aos levantamentos "P1-PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS- EMPREGADOS" e "P3- PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS- ADMINISTRADORES", correspondentes às competências 03/2007, 04/2007, 11/2007 e 03/2008, prevista no art. 35, inciso II da Lei 8.212/1991, vigente à época da ocorrência do fato gerador.

Lançou também multa de ofício correspondente a 75% incidente sobre as contribuições devidas, relativa às competências 01/2007, 05/2008 e 09/2008, referente aos levantamentos: "P2- PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS- EMPREGADOS" e "P4- PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS ADMINISTRADORES", prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430/1996, nos termos do art. 35-A da Lei 8.212/91, acrescentado pela Medida Provisória nº 449 de 03/12/2008.

A aplicação da multa de mora prevista na legislação anterior e da multa de ofício prevista na novel legislação, supostamente em atendimento ao princípio da retroatividade benigna prestigiado pelo CTN, foi efetuada com base em quadro comparativo das penalidades. Tal quadro comparativo, contudo, não efetuou a comparação da multa de mora anterior com a multa de mora atualmente prevista, mas sim de toda a sistemática de cobrança prevista antes e após as alterações promovidas pela MP 449/2008.

Nesse contexto, a multa de mora antes devida pela ausência de recolhimento do tributo foi somada à penalidade também prevista na legislação anterior para a ausência de declaração de fato gerador em GFIP; o resultado dessa soma foi comparado à multa de ofício atualmente prevista para a ausência de recolhimento do tributo, correspondente a 75% da contribuição lançada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nos casos em que a sistemática anterior foi mais benéfica, foi lançada a multa de mora correspondente a 24%, em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores, além da multa por falta de declaração de fato gerador em GFIP; nos casos em que a nova sistemática foi mais benéfica, a fiscalização lançou multa de ofício correspondente a 75%, retroativamente.

Entendo, contudo, que, para fins de comparação das multas e identificação da penalidade mais benéfica, não se pode somar multa devida por falta de recolhimento do tributo com aquela devida por descumprimento de obrigação acessória, relativa à falta de declaração de fato gerador em GFIP. A comparação deve ser feita entre multas da mesma natureza.

Sendo assim, a multa antes devida pela ausência de recolhimento da contribuição, que era de natureza moratória, deve ser comparada com a multa moratória atualmente prevista.

Antes das alterações introduzidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a multa moratória encontrava previsão no art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Vejamos o que dispunha o referido dispositivo, com a redação vigente à época dos fatos geradores:

> *Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*
>
> *(...)*
>
> *II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*
>
> *a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*
>
> *b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*
>
> *c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*
>
> *d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;*
>
> *III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*
>
> *a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;*
>
> *b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;*
>
> *c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;*
>
> *d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;*
>
> *b) setenta por cento, se houve parcelamento;*
>
> *c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;*
>
> *d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.*

CÓPIA

Como se infere da norma acima colacionada, a multa moratória incluída em notificação fiscal de lançamento ou Dívida Ativa era progressiva, aumentando a depender da fase em que se efetivasse o pagamento ou parcelamento do crédito tributário, podendo alcançar o patamar de 100% caso parcelada depois de ajuizada a execução fiscal.

Ocorre que, atualmente, se encontra em vigor multa mais benéfica, já que o art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação veiculada pela Lei nº 11.941/2009, passou a determinar a aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430/96 aos débitos previdenciários, segundo o qual a penalidade moratória não pode ultrapassar o percentual de 20%.

Ou seja, a multa de mora, antes de valor progressivo, deve ser limitada a 20%, em observância ao quanto disposto no art. 61 da Lei n. 9.430/1996.

Isto porque, apesar da lei tributária de regência ser aquela em vigor à época da ocorrência do fato gerador, adota-se a retroatividade benigna quando a lei posterior comine à infração penalidade da mesma natureza e menos gravosa, nos termos do art. 106, II, 'a' do CTN (Código Tributário Nacional).

Com o advento da MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, não só foi alterada a redação do art. 35 da Lei 8.212/91, que trazia as regras de aplicação das multas de mora progressiva, mas também foi acrescentado à Lei nº 8.212/91 o art. 35-A, o qual passou a apenar a falta de recolhimento da contribuição previdenciária com a multa de ofício correspondente a 75% do crédito tributário objeto de lançamento, penalidade essa até então inexistente no ordenamento jurídico para as contribuições previdenciárias.

Dessa forma, em relação às multas de ofício, aplicadas no montante de 75% nas competências de 01/2007, 05/2008 e 09/2008, estas devem ser canceladas, por não existir na legislação vigente à época do fato gerador multa de ofício em decorrência da falta de pagamento da contribuição previdenciária, mas tão-somente multa de mora.

Vale notar que, a exclusão da multa de ofício de 75% ora realizada não autoriza sua conversão em multa de mora, o que demanda novo lançamento para constituição da penalidade, pois falece ao órgão julgador a competência para constituir o crédito tributário, atividade essa privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN.

O CARF vem se posicionando no sentido de ser incabível a conversão multas de naturezas distintas, a uma porque, tratando-se de penalidade, não se pode adotar o princípio da fungibilidade; a duas porque, para a cobrança da multa de mora seria necessário novo lançamento, que não pode ser realizado pela autoridade julgadora. Vejamos o trecho da ementa

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

e voto proferido em sede de Recurso Voluntário nº 160.001 nos autos do processo 10380.10071712003-38 (Decisão publicada em 04.02.2009):

> *CONVERSÃO DE MULTA DE OFÍCIO EM MULTA DE MORA - NOVO LANÇAMENTO - A conversão de multa de oficio isolada, exigida por meio de Auto de Infração, em multa de mora, caracteriza um novo lançamento, o que é vedado à instância de julgamento. Recurso parcialmente provido.*
>
> *(...)*
>
> *"Quanto à decisão de primeira instância, importa salientar que esta, a pretexto de mitigar a multa de oficio aplicada por meio de Auto de Infração, na verdade converteu-a em multa de mora, promovendo assim um novo lançamento, o que é vedado à Autoridade Julgadora. Ademais, em se tratando de penalidades, é inaplicável o principio da fungibilidade, tendo em vista a tipicidade cerrada que cerca essa espécie de exigência tributária."*

CÓPIA

Dessa forma, a atividade do lançamento é privativa da autoridade administrativa, sendo defeso ao órgão julgador, seja ele administrativo ou judicial, a mudança de classificação, a mudança de enquadramento ao suporte normativo estabelecido pela autoridade lançadora.

Assim, a multa de mora por descumprimento de obrigação principal aplicada nas competências de 03/2007, 04/2007, 11/2007, 12/2007 e 03/2008 deve ser limitada a 20%, bem como a multa de ofício de 75% deve ser excluída das competências 01/2007, 05/2008 e 09/2008.

Face ao acima exposto, posiciono-me no sentido de afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre a participação nos lucros e resultados pagas aos membros do Conselho de Administração, bem como, em respeito ao princípio da retroatividade benigna, limitar a multa de mora a 20% aplicada nas competências de 03/2007, 04/2007, 11/2007, 12/2007 e 03/2008 e cancelada a multa de ofício de 75% das competências de 01/2007, 05/2008 e 09/2008.

É como voto.

Carolina Wanderley Landim.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 24/04/2015 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 24/04/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 27/04/2015 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA