



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

Processo nº 15504.723899/2011-08
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.984 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2014
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente DISTRIBUIDORA CUMMINS MINAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO ANTES DA FORMALIZAÇÃO DO INSTRUMENTO DE NEGOCIAÇÃO.

Considerando que somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da negociação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos, conclui-se que o termo de acordo entre as partes ou o acordo coletivo deve estar assinado antes do pagamento da PLR. Precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, “C”, do CTN.

Tendo-se em conta a alteração da legislação que trata das multas previdenciárias, em decorrência da MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, deve-se analisar a situação específica de cada caso e optar pela penalidade que seja mais benéfica ao contribuinte, em consonância com as disposições do art. 106, II, “c”, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que: a) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.; e b) com relação ao auto de infração de obrigação acessória, para adequação da multa aplicada ao artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, caso mais benéfica. Os conselheiros Carlos Henrique de Oliveira e Julio Cesar Vieira Gomes, com relação ao auto de infração de obrigação acessória, acompanharam o relator pelas conclusões.

Julio César Vieira Gomes - Presidente

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Thiago Taborda Simões, Ronaldo de Lima Macedo e Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Tratam-se de autos de infração constituídos em 31/10/2011 (fls. 3, 11 e 20), para exigência de contribuições previdenciárias a cargo da empresa (quota patronal), para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, e para outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre os valores pagos pela empresa a seus empregados, a título de ajuda de custo no período de 01/2008 a 12/2008, e de participação nos lucros ou resultados – PLR no período de 06/2008; bem como de multa por ter a empresa apresentado a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias incidentes sobre tais valores nos referidos períodos.

A Recorrente interpôs impugnação (fls. 163/277), informando que efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias cobradas sobre as parcelas dadas a título de “ajuda de custo”, além dos juros e penalidades lançadas, e com relação à matéria controvertida restante requereu a total improcedência do lançamento.

A d. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG) – DRJ/BHE, ao analisar o caso relativamente à matéria controversa (PLR), julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário, entendendo que **(i)** a defesa não contesta o fato de que efetuou pagamentos a título de PLR em data anterior à existência de acordo formal assinado e independente do alcance de metas, que só vieram a ser fixadas em contrato firmado em novembro de 2008, apenas argumentando que a inexistência da formalidade prévia de instrumento de negociação entre empresa e empregados não é capaz de desnaturar a verba; **(ii)** que a assinatura do instrumento de PLR em data posterior àquelas em que os resultados já são conhecidos, ou parte das metas já foram cumpridas, está em desacordo com comandos literais do § 1º, art. 2º, da Lei nº 10.101/00; **(iv)** a impugnante não logrou comprovar que houve negociação prévia entre as partes para o pagamento da PLR 2008; **(v)** o “Programa de participação nos lucros e resultados” datado de 1998 e o “Comunicado” datado de 2008, apresentados pela empresa para comprovar suas alegações, são despidos de formalidades mínimas para fins probatórios, nem mesmo são assinados; **(vi)** a PLR arrolada nos autos é paga em desconformidade com os requisitos da Lei nº 10.101/00, logo não se enquadra nas hipóteses de exclusão contemplada no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, devendo ser reconhecida como parcela integrante do salário de contribuição de que trata o inc. I do *caput* desse mesmo artigo; e **(vii)** considerando que a multa decorre de lançamento fiscal de ofício, não de débito adimplido espontaneamente, não assiste ao impugnante o direito à multa limitada a 20%.

A Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 297/332) alegando em suma que: **(i)** efetuou o recolhimento das contribuições previdenciárias cobradas sobre as parcelas a título de “ajuda de custo” (incluindo juros e penalidades lançadas), restando em discussão neste processo apenas as exigências sobre a PLR paga; **(ii)** os empregados da Recorrente participaram efetivamente das negociações da PLR de 2008 e tinham prévio conhecimento das respectivas regras de pagamento quando a receberam **(iii)** pouco importa que o instrumento de negociação ainda não estava assinado na data da distribuição da PLR, o atraso no cumprimento desse requisito meramente formal ocorreu devido à notória burocracia do sistema sindical brasileiro e não tem o condão de desnaturar a verba e fazer incidir as contribuições previdenciárias sobre ela; **(iv)** as negociações da PLR de 2008 se iniciaram em janeiro daquele

ano, conforme “Comunicado” (fl. 215) que esteve afixado na empresa no período, com a participação dos representantes dos trabalhadores e tendo por escopo discutir acordo anterior (fl. 216/227) vigente desde 1998; (v) os planos de PLR vinham se repetindo ao longo dos anos com metas similares, o seu conhecimento pelos empregados era quase que pressuposto (vi) com relação à multa deve ser aplicada a retroatividade benigna de que trata o art. 106, II, “c”, do CTN. Requer ao final o cancelamento do auto de infração ou, subsidiariamente, a anulação ou redução da multa imposta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

Primeiramente, cabe mencionar que o presente recurso é tempestivo e preenche a todos os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Remanesce nos autos a discussão da exigência fiscal relativa às parcelas pagas a título de PLR e penalidades correspondentes.

Como fundamento da autuação, consta do Relatório Fiscal o seguinte (fl. 23/25):

“1.1.1 – CONTRIBUIÇÃO SOBRE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS:

A distribuição de lucros e resultados, sem a incidência de contribuição previdenciária e para Terceiros, está prevista no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, publicado no D.O.U. de 07/05/99, em seu artigo 214:

‘§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: (...)

‘X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica’;

‘§10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.’

A participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa está regulamentada na Lei nº 10.101 de 19/12/2000, como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal do Brasil. Dentre outros, reza o artigo 2º da referida Lei:

‘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.

O programa de participação dos trabalhadores nos resultados da empresa, elaborado de acordo com o artigo 2º acima mencionado, **foi assinado pela comissão dos empregados, pelos representantes da ora autuada e pelo representante do sindicato da categoria no dia 11 de novembro de 2008.** No entanto **foi creditado aos empregados** o valor de R\$ 2.244.172,21 para o CNPJ 19.859.784/0001-36 e R\$ 136.238,00 para o CNPJ 19.859.784/0003-06, **no dia 30 de junho de 2008**, conforme lançamento registrado na conta contábil de nº 3109999000110 – Participações dos Empregados.

1.1.1.1- PRESSUPOSTOS DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS:

O objetivo do legislador ao prever, na constituição federal e posterior legislação específica, a possibilidade de repartição dos resultados da empresa com os empregados não foi outro senão possibilitar a estes trabalhar e colher os frutos de uma produtividade maior, refletida tanto no lucro operacional quanto em metas previamente estipuladas.

Tanto assim que a Constituição Federal, ao tratar do tema, explicita a intenção de promover a “integração entre o capital e o trabalho” e o “incentivo à produtividade”.

A regulamentação desta previsão constitucional, através da Lei nº 10.101 de 19/12/2000, reforça a preocupação do legislador em garantir a busca conjunta por melhores resultados e a repartição destes, ao estabelecer como pré requisitos à legalidade do acordado a existência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos, a possibilidade de adoção de mecanismos de aferição por índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente.

Esta regulamentação também diz respeito a uma série de pré-requisitos e formalidades imprescindíveis à legitimação e legalização do acordado entre as partes, conforme texto legal acima citado.

Desta forma como é possível considerar como distribuição de lucro valores creditados aos empregados em data anterior à existência do acordo formal assinado pelos representantes legais? Da mesma forma, não há que se falar em alcance de metas para o período de

01/2008 a 12/2008, a partir de um contrato firmado em novembro do mesmo ano.” (destacou-se)

Da análise do Relatório Fiscal acima emergem claramente os dois pontos que levaram à autuação, quais sejam, **(i)** o fato do pagamento a título de PLR ter sido efetuado muito antes da formalização do respectivo instrumento e **(ii)** que não se poderia falar em alcance de metas para 2008 a partir de um instrumento firmado somente em novembro desse mesmo ano.

No passado manifestei-me em caso praticamente idêntico ao presente, conforme voto de minha relatoria proferido no PAF nº 13896.002986/2010-47, Acórdão nº 2402-03.046, Sessão de 15/08/2012, acompanhado por unanimidade por este Colegiado, nos seguintes termos:

“Estando o programa de participação de resultado da empresa atrelado à existência de lucro e podendo este ser aferido devidamente ainda que o instrumento de acordo tenha sido formalizado no final do período base da PLR, não há qualquer plausibilidade em se exigir que o instrumento decorrente da negociação coletiva seja firmado e arquivado ‘previamente’, tal como sugere o art. 2, inc. II, da Lei nº 8.212/91.

Caso assim não se entenda, estar-se-á criando interpretações restritivas ao arrepio da Lei nº 10.101/00, contribuindo para a instabilidade jurídica do direito constitucional do trabalhador ao recebimento da PLR desvinculada do salário, conforme prevê o art. 7º, inc. XI, da CF/88, haja vista que a referida Lei não prevê qual o prazo para se firmar e arquivar o instrumento decorrente da negociação coletiva.

Outrossim, destaca-se que a única certeza que pode ser extraída da Lei, em relação ao período de formalização do instrumento de negociação, é de que este seja firmado antes do efetivo pagamento da PLR.

Nesse sentido, este C. Conselho assim já decidiu:

‘PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO REGULAMENTADORA.

I - A discussão em tomo da tributação da PLR não cinge-se em infirmar se esta seria ou não vinculada a remuneração, até porque o texto constitucional expressamente diz que não, mas sim em verificar se as verbas pagas correspondem efetivamente a distribuição de lucros;

II - Para a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, e para este Conselho, PLR é somente aquela distribuição de lucros que seja executada nos termos da legislação que a regulamentou, de forma que apenas a afronta aos critérios ali estabelecidos, desqualifica o pagamento, tomando-o mera verba paga em decorrência de um contrato de trabalho, representando remuneração para fins previdenciários;

III — Os instrumentos de negociação devem adotar regras claras e objetivas, de forma a afastar quaisquer dúvidas ou incertezas, que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto a sua participação na distribuição dos lucros;

IV — A legislação regulamentadora da PLR aceita que a negociação quanto a distribuição do lucro, seja concretizada após sua realização, é dizer, a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro obtido.’ – destacou-se

(CARF, PAF Nº 35488.000520/2007-56, Cons. Rogério de Lellis Pinto, Sessão de 13/02/2008)”

No presente caso mantenho esse mesmo posicionamento, no sentido de que, embora fosse possível reconhecer a validade da formalização do acordo de PLR da Recorrente ao final do mesmo período base de 2008, o fato do pagamento ter ocorrido em 30/06/2008 e o instrumento de negociação somente ter sido assinado meses depois, em 11/11/2008, macula os pagamentos efetuados a esse título.

Igualmente, concluiu posteriormente a CSRF no julgamento do PAF nº 14485.000327/200775, Acórdão nº 9202002.486, Sessão de 29/01/2013, do qual transcrevo o seguinte trecho do voto vencedor, justamente sobre o ponto em questão:

“Data da assinatura dos acordos

Questão recorrente nas discussões sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos a título de PLR é aquela que versa sobre a data de assinatura dos acordos. Em suma, o que se questiona é se deve existir alguma relação entre três datas: (i) data da assinatura do acordo coletivo ou data da assinatura do acordo entre as partes; (ii) data do fim do período a que se referem os lucros ou resultados; e (iii) data do recebimento, pelo empregado dos pagamentos de PLR.

Para tal análise tomamos o conteúdo do art. 2º da Lei 10.101/200, in verbis:

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:

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

IIconvenção 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:

Índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

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

Faremos a interpretação de tal dispositivo considerando as finalidades dos requisitos para fruição da imunidade, conforme anteriormente esclarecemos: contribuir para o combate à fraude contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

*Inicialmente, extraímos do dispositivo legal que é necessário que haja uma negociação entre empresa e empregados. Tal requisito está em harmonia, principalmente, com o objetivo de contribuir para a melhoria das relações entre capital e trabalho. Certamente, a norma se refere a uma negociação concluída e não a uma negociação em curso, o que nos coloca diante de um primeiro requisito temporal: a negociação entre empresa e empregados deve estar concluída antes do pagamento da PLR. Justificamos tal posição com a constatação de que, antes de assinado, antes de se tornar um ato jurídico perfeito, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser alterado. Em adição, devemos considerar que, em tese, a demora na conclusão de uma negociação em andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial possa ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar o acordo. É uma porta aberta para a fraude. **Como somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da negociação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos, concluimos que o termo de acordo entre as partes ou o acordo coletivo deve estar assinado antes do pagamento da PLR.***

Além de assinado, o instrumento de acordo deve estar arquivado na entidade sindical dos trabalhadores. Tal exigência, constante do §2º pretende dar transparência ao instrumento de acordo e permitir que sejam evitadas fraudes com a lavratura pósdatada de um acordo entre as partes.”

No presente caso concreto, outros fatores também justificam a manutenção da autuação, conforme segue:

- a Recorrente não nega que efetuou pagamento de PLR anteriormente à data da conclusão do respectivo acordo;

- o alegado “Programa de participação nos lucros e resultados” datado de 1998 (fl. 216/227) e o dito “Comunicado” datado de 2008 (fl. 215), apresentados pela empresa para buscar comprovar suas alegações, não estão sequer assinados por qualquer pessoa;

- a Recorrente não traz aos autos nem mesmo o acordo de PLR vigente para o próprio período de 2008;

Assim, no presente caso a única conclusão possível é pela manutenção do lançamento relativo à PLR.

Com relação à multa por descumprimento de obrigação principal, verifica-se que de acordo com o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, essa multa passou a ser regulada pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96, que estabelece uma penalidade de 75% sobre o valor devido à Seguridade Social.

Assim, embora esteja correta a aplicação da penalidade vigente à época dos fatos geradores, prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei nº 11.941/2009), por ser mais benéfica ao contribuinte na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para até 100% do valor principal, em razão da sistemática gradativa para pagamento prevista na legislação anterior.

Nesse caso, considerando que a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 é limitada ao percentual de 75%, deve esta ser aplicada caso a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (antes da alteração promovida pela Lei nº 11.941/2009) supere esse patamar.

Por fim, com relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, por ter a empresa apresentado a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, verifica-se que foi aplicada de acordo com o art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91.

Ocorre que tal infração passou a ser regulamentada pelo art. 32-A, inc. I, da Lei nº 8.212/1991, que leva em consideração somente a quantidade de erros formais que o contribuinte comete ao preencher suas declarações acessórias (R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas) e não o montante que deixou de ser informado, conforme ocorria durante a vigência da legislação anterior.

Desse modo, para que seja dado o efetivo cumprimento à retroatividade benigna de que trata o art. 106, inc. II, “c”, do CTN, é mister que a multa seja recalculada, a fim de que também seja imposta a penalidade por descumprimento de obrigação acessória mais benéfica ao contribuinte.

Outro não é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*“(…) OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PENALIDADE GFIP
OMISSÕES INCORREÇÕES RETROATIVIDADE BENIGNA.*

A ausência de apresentação da GFIP, bem como sua entrega com atraso, com incorreções ou com omissões, constitui violação à obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91 e sujeita o infrator à multa prevista na legislação previdenciária. Com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a penalidade para tal infração, que até então constava do §5º, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91, passou a estar prevista no artigo 32A da Lei nº 8.212/91, o qual é aplicável ao caso por força da retroatividade benigna do artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional. Recurso especial provido em parte.”

Processo nº 15504.723899/2011-08
Acórdão n.º **2402-003.984**

S2-C4T2
Fl. 7

*(CARF, CSRF, 2ª Turma, PAF nº 36378.002129/200615,
Acórdão nº 920201.636, Red. Des. Gonçalo Bonet Allage, Sessão
de 25/07/2011)*

Diante de todo o exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso voluntário para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de determinar o recálculo da multa imposta nos termos da fundamentação acima, aplicando-se a que for mais benéfica.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues.