



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

Processo nº 15504.724696/2014-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.508 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2016
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente APERAM INOX AMERICA DO SUL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. AVALIAÇÃO DO JULGADOR. NECESSIDADE E VIABILIDADE.

Desde que fundamentado pelo julgador, o indeferimento da perícia é motivo insuficiente para a declaração de nulidade da decisão de primeira instância. Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica, não constituindo a realização do exame pericial um direito subjetivo do interessado. Tampouco a perícia é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

PRELIMINARES. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Formalidades que ensejam a nulidade do lançamento fiscal são aquelas que acarretam em preterição ao direito de defesa dos contribuintes ou decorrentes de atos realizados por pessoas ou autoridades que não detinham competência para tal, nos termos do art. 59 do Decreto 70.235/72, as quais não são verificadas no presente caso.

NULIDADE. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Ainda que alegado pelo contribuinte que haja erro na apuração da base de cálculo, porém estes não são indubitavelmente demonstrados, não há que ser reconhecida a nulidade do auto de infração.

TERCEIROS. ALÍQUOTAS. CONVÊNIO. RECOLHIMENTO DIRETO.

Mantém-se o lançamento fiscal quando não comprovada a existência de convênio para recolhimento, diretamente à entidade ou fundo, da contribuição destinada a terceiros prevista em lei.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM VALORES FIXOS. ASSINATURA DO ACORDO APÓS O PERÍODO DE AFERIÇÃO DOS RESULTADOS. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO ENTRE EMPRESA E SEUS EMPREGADOS COM PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. NÃO ATENDIMENTO DA LEI Nº 10.101, DE 2000. TRIBUTAÇÃO.

O valor pago ao segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O pagamento em valores fixos desvinculados de qualquer meta ou resultado previamente pactuado configura parcela com nítida natureza salarial submetida à incidência das contribuições previdenciárias.

A participação nos lucros ou resultados que não foi objeto de negociação prévia entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos previstos nos incisos I e II do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, com a participação obrigatória do sindicato da respectiva categoria, sujeita-se à incidência das contribuições previdenciárias.

O instrumento de negociação deve estar assinado antes do término do período de apuração dos lucros ou resultados. Não atende aos requisitos legais a assinatura apenas no último mês do período de apuração, pois tal situação revela-se similar à assinatura em data posterior ao término do período de apuração.

DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA. REMUNERAÇÃO PELO TRABALHO. INCIDÊNCIA.

A Lei nº 10.101, de 2000, é aplicável apenas no caso de pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados pactuados entre empresa e seus segurados empregados.

A parcela paga a título de participação estatutária a diretores não empregados, nos termos do art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE O VALOR DAS FATURAS RELATIVAS A SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS INTERMEDIADOS POR COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE.

Conforme decisão plenária do STF, adotada na sistemática dos recursos repetitivos, é inconstitucional a contribuição incidente sobre as faturas relativas a serviços prestados por cooperados intermediados por cooperativa de trabalho.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o recurso voluntário. Quanto às preliminares: (i) Por maioria, rejeitar o pedido de perícia, vencido o Relator; (ii) Por unanimidade, rejeitar as demais preliminares. Quanto às prejudiciais de mérito: (i) Por maioria, negar provimento quanto à existência de erro na alíquota das contribuições devidas a terceiros, vencido o Relator; (ii) Por unanimidade, negar provimento às demais questões. Quanto ao mérito: (i) Por unanimidade, dar provimento para excluir do lançamento o levantamento "CO", relativo a valores pagos a cooperativas de trabalho; (ii) Por maioria, negar provimento quanto aos levantamentos relacionados aos pagamentos de PLR a segurados empregados e diretores não empregados (contribuintes individuais), vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato (Relator), Rayd Santana Ferreira e Andréa Viana Arrais Egypto. No tocante aos pagamentos de PLR a diretores não empregados, a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa votou pelas conclusões do voto vencedor. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Alexandre Tortato - Relator

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Marcio de Lacerda Martins, Andréa Viana Arrais Egypto, Maria Cleci Coti Martins e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

O presente processo administrativo é constituído dos seguintes autos de infração:

- Auto de Infração **DEBCAD nº 51.053.958-0**, refere-se a parte patronal, incidentes sobre as verbas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados paga aos segurados empregados; Participação nos Lucros e Resultados paga aos diretores (contribuintes individuais) e Pagamento a cooperativas de trabalho, no montante de R\$ 29.015.983,89 (vinte e nove milhões, quinze mil, novecentos e oitenta e três reais e oitenta e nove centavos), incluídos juros e multa e abrangendo as competências 01/2009 a 12/2010, consolidado em 10/07/2014; e
- Auto de Infração **DEBCAD nº 51.053.959-9**, referente às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos (Salário Educação, SEBRAE, SENAI, SESI e INCRA, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, no montante de R\$ 6.777.633,69 (seis milhões, setecentos e setenta e sete mil, seiscentos e trinta e três reais e sessenta e nove centavos), incluídos juros e multa e abrangendo as competências 01/2009 a 12/2010, consolidado em 10/07/2014

Nos termos do relatório fiscal (fls. 37/74), eis as razões que ensejaram a lavratura dos referidos autos de infração:

a) Pagamentos de Lucros e Resultados aos Empregados

Por meio das folhas de pagamento apresentadas em arquivos digitais, meio digital (MANAD), **rubricas de proventos "0886 - PAGAMENTO PME"; "0887 - PLR META POR EQUIPE"; "0894 - PARTICIP LUCROS RESULT"; "0895 - PLR META GERAL"; e "1578 - PLR GEDP"**, foram constatados pagamentos a empregados e diretores de Participação nos Lucros ou Resultados, nos anos calendários de 2009 e 2010, sem que tais verbas fossem consideradas nas bases de cálculos dos recolhimentos mensais à previdência social e outras entidades e fundos denominadas de "Terceiros".

Pelo Termo de Intimação Fiscal - **TIF, 02, de 15.10.2013**, item "1", a empresa foi intimada a apresentar os instrumentos de negociação específicos para o pagamento de PLR. Em atendimento ao solicitado a fiscalizada apresentou os seguintes documentos: Convenções Coletivas de Trabalho, vigência 11/2009 a 10/2010 e 11/2010 a 10/2011, o Regulamento do **PME** - Programa de Meta por Equipes, bem como 4 (quatro) amostras de adesão dos empregados ao **PME** de 2009 e 4 (quatro) adesões de 2010. Após análise dos documentos recebidos, a Fiscalização entendeu que os documentos apresentados eram insuficientes para uma análise completa do programa de pagamento de lucros e resultados da **APERAM** e resolveu solicitar novos documentos e informações, tendo emitido o Termo de Intimação Fiscal - **TIF 008, de 09/06/2014**, oportunidade em que a empresa foi intimada a fornecer toda a documentação relacionada ao pagamento de PLR.

Após a análise pela Fiscalização da documentação que foi entregue pela empresa, a Fiscalização concluiu pela inexistência de regras claras e objetivas quanto à fixação

dos direitos substantivos da participação dos empregados e quanto à fixação de regras adjetivas, onde nelas deveriam constar os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos, conforme determina a Lei 10.101/00.

b) RUBRICA DA FOLHA DE PAGAMENTO: "0886 - PAGAMENTO PME" E "0894 - PARTICIPAÇÃO LUCROS RESULTADOS" (LEVANTAMENTOS: PL - PARTICIPAÇÃO LUCROS E A2 - PARTICIPAÇÃO LUCROS - FILIAL CNPJ 33.390.170/0013-12

Relativamente à negociação contemplando o Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, a empresa apresentou os Acordos Coletivos de Trabalho firmados a nível regional (Sindicato com base territorial na cidade de Timóteo-MG), tendo como signatários O SINDICATO DOS TRABALHADORES NAS INDÚSTRIAS SIDERÚRGICAS, METALÚRGICAS, MECÂNICAS, DE MATERIAL ELÉTRICO, MATERIAL ELETRÔNICOS, DESENHOS/PROJETOS E DE INFORMÁTICA DE TIMÓTEO E CORONEL FABRICIANO - METASITA, representativo da categoria de trabalhadores, e a APERAM INOX AMÉRICA DO SUL S/A.

Os termos dos Acordos Coletivos de Trabalho ao tratar da participação dos empregados nos lucros e resultados, limitaram-se a declarar, para todos os exercícios, de forma repetitiva as mesmas cláusulas, conforme se verifica na planilha resumo, elaborada com base nos textos dos Acordos Coletivos de Trabalho de 2008/2009, vigência 01/11/2008 a 31/10/2009, assinado em 05/12/2008; de 2009/2010, vigência 01/11/2009 a 31/10/2010, assinado em 05/01/2010 e de 2010/2011, vigência 01/11/2010 a 31/10/2011, assinado em 26/01/2011.

Os Acordos Coletivos firmados em texto único para todos os empregados, com vigência regional, para as cidades de Timóteo-MG e Coronel Fabriciano-MG), prevêem o pagamento de PLR em valor mínimo, independente do cumprimento de metas ou a obtenção de resultados (lucros) pela APERAM, conforme registrado nas cláusulas dos acordos coletivos de trabalho, representam uma quantia certa a ser recebida pelos empregados, independentemente de qualquer meta ou resultado, configurando-se verdadeira gratificação semestral ajustada, não caracterizando por esta razão "participação nos lucros ou resultados", desvirtuando completamente das disposições constantes dos art. 2º e 3º (caput) da Lei 10.101/00.

Os Acordos Coletivos (firmados em texto único para todos os empregados, com vigência regional, cidades de Timóteo-MG e Coronel Fabriciano-MG) foram aplicados para toda a empresa, independentemente de sua localização e atuação, como é o caso dos empregados da matriz, localizada em Belo Horizonte-MG (CNPJ: 33.390.179/0001-89), e filiais localizadas nos Estados de São Paulo - Capital (CNPJ: 33.390.170/0005-02), no Rio Grande do Sul - RS, na cidade de Caxias do Sul (CNPJ: 33.390.170/0010-70), no Rio de Janeiro -RJ, na Capital (CNPJ: 33.390.170/0011-50), e no Espírito Santo - ES, na Capital (CNPJ: 33.390.170/1314-45), que não foram representados nas negociações ocorridas para pagamento de lucros ou resultados.

A Fiscalização concluiu que não existiam metas a serem cumpridas pelos empregados, para o período fiscalizado, uma vez que os pagamentos ocorreram com base nos acordos coletivos de trabalho, que são instrumentos de negociação genéricos que não

estabelecem critérios e condições claras e regras adjetivas para distribuição de lucros aos empregados, descumprindo a Lei 10.101/00.

Constatou, ainda, a Fiscalização que todos os acordos coletivos assinados aprovaram o pagamento de lucros e resultados de período já encerrado (acordo assinado em 05/12/2008, aprovou pagamento de PLR do ano calendário 2008; acordo assinado em 05/01/2010, aprovou pagamento de PLR do ano calendário de 2009 e acordo assinado em 26/01/2011, aprovou o pagamento de PLR de 2010).

c) PAGAMENTO DE LUCROS E RESULTADOS - RUBRICA FOLHA DE PAGAMENTO - LEVANTAMENTO: LR - LUCROS RESULTADOS PME E A2 - LUCROS RESULTADOS PME - FILIAL CNPJ 33.390.170/0013-12

Quanto a este tópico relata a Fiscalização que as metas de algumas equipes foram baseados em resultados de outras equipes, e não do esforço próprio de cada um.

As aprovações das metas pelas equipes ocorreram sempre após o início de cada semestre, conforme amostra dos documentos planos de metas por equipe. A empresa, também, não comprovou o registro/arquivamento do regulamento do programa no sindicato representativo dos empregados, descumprindo o disposto no parágrafo segundo do art. 2º da Lei 10.101/00.

Inexiste registro/arquivamento do regulamento do programa no sindicato representativo dos empregados.

Por fim, concluiu a Fiscalização que os instrumentos avaliados são falhos quanto as regras adjetivas para recebimento das verbas do PME, o que afronta o disposto no parágrafo primeiro do art. 2º da lei 10.101/00.

d) PAGAMENTO DE LUCROS E RESULTADOS - RUBRICA DA FOLHA DE PAGAMENTO - 1578 - PLR GEDP - LEVANTAMENTO PR - PLR GEDP EMPREGADOS E A3 - PLR GEDP EMPREGADOS - FILIAL CNPJ 33.390.170/0013-12

Neste pagamento de PLR, informou a empresa à Fiscalização que as metas estabelecidas para cada beneficiário do programa eram acordados entre o empregado e seu líder imediato no início de cada ano calendário e lançados no sistema eletrônico da empresa, denominado de GPS. Entretanto, esclarece a Fiscalização que a empresa não comprova o que informa, pois não existem documentos emitidos com as assinaturas dos contratos (metas) dos diversos participantes/beneficiários.

Salienta a Fiscalização que embora tenha havido o estabelecimento de metas a serem cumpridas pelos empregados, para justificar o pagamento de lucros e resultados da folha de pagamento (1578 - PLR GEDP), não é possível a comprovação da aprovação das metas pelos empregados beneficiários, nem mesmo de que essas metas tenham sido discutidas entre as partes interessadas.

As metas eram registradas no sistema denominado de GPS e atualizadas pelos próprios beneficiários, existindo ainda avaliações individuais realizadas pelos superiores imediatos, o que torna subjetiva tais avaliações.

A empresa adotava um sistema de incentivos salariais, a exemplo do utilizado pelas grandes corporações, para remunerar seus principais executivos (remuneração estratégica), que tinha por objetivos alinhar interesses da companhia e de seus acionistas à atuação dos profissionais da organização.

Conclui a Fiscalização que a remuneração estratégica nada mais era que uma combinação equilibrada de diferentes formas de remuneração, tais como: remuneração funcional (planos de cargos e salários); salário indireto (aluguel da moradia, clube e automóvel custeados pela empresa); remuneração por habilidades; remuneração por competências; planos privados de aposentadorias; remuneração variável e participação acionária.

e) CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE PAGAMENTOS EFETUADOS A DIRETORES (SEGURADOS CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS) - Levantamento - LU - PLR GEDP DIRETORES.

Auditadas as folhas de pagamento dos anos calendários de 2009 e 2010, disponibilizadas em meio digital, formato MANAD, constatou a Fiscalização pagamentos de lucros ou resultados aos diretores (**não empregados**) na rubrica "**1578 - PLR GEDP**", nas competências 05/2009; 06/2009; 11/2009; 05/2010 e 12/2010, cujos valores não foram incluídos nas bases de cálculo da contribuição previdenciária.

f) - PAGAMENTO A COOPERATIVA DE TRABALHO - Levantamento: CO - Cooperativa Trabalho

A empresa apresentou planilha preenchida com os valores das bases de cálculo da contribuição previdenciária devida em cada competência, por dependência, visando comprovar os recolhimentos parciais efetuados, independentemente da prestação da informação nas GFIP, cujos valores de INSS devidos teriam sido objeto de GPS.

A Fiscalização emitiu Termo de Intimação Fiscal - TIF 007, recebido pela empresa em 24/06/2014. Em seguida a empresa apresentou apenas uma planilha em "CD" com informações já disponibilizadas anteriormente e que não atendia ao solicitado na intimação. Assim, em razão da falta de comprovação dos valores efetivamente recolhidos e que não foram informados em GFIP, a Fiscalização decidiu **efetuar a autuação** das diferenças positivas verificadas, mensalmente na comparação das bases encontradas em pesquisas efetuadas na contabilidade da empresa, em comparação com os valores informados nas GFIP.

Para efeito de apuração das bases de cálculo sujeita a tributação foram identificadas as cooperativas pelo tipo de serviço prestado, saúde (plano de saúde), transporte e geral, aplicadas as reduções previstas na legislação, quais sejam: para cooperativa de saúde redução de 70% da base de cálculo (15% sobre 30% do total da nota fiscal/fatura), para cooperativa de transporte 80% de redução da base de cálculo (15% sobre 20%) e geral (prestadores de serviços) sem redução, sendo aplicada a alíquota de 15% sobre o total da nota fiscal/fatura, conforme demonstrado no **ANEXO V** do relatório.

Os serviços prestados por cooperativas de trabalho de "assistência médica, foram tributados com redução da base de cálculo de 70%, ou seja, 15% sobre a base de 30%; conforme Inciso I do art. 219 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

Os serviços prestados por cooperativas de trabalho de "transportes" foram tributados com base no art. 218, Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

Os demais serviços prestados por cooperativas de trabalho foram tributados sem redução da base de cálculo, à alíquota de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal, conforme previsto no art. 22, da Lei nº 8.212/91.

Ainda, os valores lançados foram acompanhados de multa de ofício correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) incidentes sobre as contribuições devidas, partes patronais, com fundamento no artigo 44, inciso I, da Lei nº. 9.430/96, nos termos do artigo 35-A da Lei nº. 8.212/91.

Foi formalizado processo de "Representação Fiscal para Fins Penais" (15504.724697/2014-18), por ter sido constatado, pela Fiscalização, fatos que "em tese" configuram crimes contra a Seguridade Social, definidos na Lei nº. 9.983/00, que acrescentou o art. 337-A, inciso III, ao Decreto Lei nº. 2.848/40.

A empresa apresentou tempestivamente impugnações (fls. 1111/1155 e 1746/1801) que foram julgadas pela DRJ/SPO, sendo proferido o Acórdão nº. 16-66.016 (fls. 2778/2820) que restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE. AUSÊNCIA.

O anexo do Auto de Infração intitulado "Relatório de Vínculos" apenas lista as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

A emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) constitui dever funcional dos Auditores-Fiscais, não cabendo no julgamento administrativo a apreciação do conteúdo desta peça, à qual será enviada às autoridades competentes em momento oportuno.

CONVENÇÃO COLETIVA / ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. INCAPACIDADE DE ALTERAR OBRIGAÇÕES DEFINIDAS EM LEI.

As Convenções Coletivas / Acordos Coletivos de Trabalho comprometem empregadores e empregados, não possuindo capacidade de alterar as normas legais que obrigam terceiros, ou de isentar o Contribuinte de suas obrigações definidas por Lei.

ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE

A alteração do crédito tributário deve ser baseado em fatos extintivos ou modificativos, argüidos como matéria de defesa, devidamente demonstrados pelo contribuinte mediante produção de provas.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis e atos normativos é prerrogativa do Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pela Administração Pública.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. PERÍCIA

A apresentação de documentos, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, com observância das determinações previstas nos Decreto nº 70.235/72 e nº 7.574/2011.

Para a realização de perícia devem ser levado em consideração a matéria de fato ou a razão de natureza técnica do assunto, cuja comprovação não possa ser

feita no corpo dos autos. Caso contrário, deve ser indeferido, conforme o disposto no art.18 do Decreto nº 70.235/72 c/c o art.35 do Decreto nº7.574/11.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS A CARGO DA EMPRESA. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados a seu serviço.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

Entende-se por salário-de-contribuição, para o empregado, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

O pagamento, a segurado empregado, de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. DIRETOR NÃO-EMPREGADO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Para o contribuinte individual, o fato gerador da contribuição previdenciária ocorre com o exercício de atividade remunerada, incidindo a contribuição sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título no decorrer do mês.

Integra a remuneração a parcela recebida a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada a administradores não empregados.

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

É legítima a cobrança de contribuições destinadas à Seguridade Social, com base no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

O pagamento a segurado empregado de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição, incidindo contribuição destinada aos Terceiros.

A recorrente foi intimada eletronicamente do mencionado acórdão, conforme termo de fls. 2837, considerando-se como data de ciência por decurso de prazo 09/04/2015 e apresentou, tempestivamente, o recurso voluntário de fls. 2838/2892, em 07/05/2015, onde alega:

a) PRELIMINARMENTE:

a.1) A exclusão dos corresponsáveis, por nulidade, ante o fato do "relatório de vínculos" não ter sido entregue pela Fiscalização à empresa quando da lavratura dos autos de infração, sendo que o mesmo só fora entregue após despacho saneador nestes autos (fls. 2690/2692). Alega, ainda, que a questão já teria sido reconhecida pela própria decisão recorrida, pois aponta a inexistência de fundamentos da autuação que justifiquem a atribuição de responsabilidade pessoal das pessoas lá arroladas. Também menciona e requer a aplicação da Súmula nº. 88 do CARF;

a.2) Nulidade da representação fiscal para fins penais: contesta a ausência de apreciação da matéria por parte da DRJ/SPO, pugnando pela apreciação das razões apresentadas para o fim de que este órgão administrativo se pronuncie quanto aos seguintes quesitos: (a) se as parcelas cobradas são devidas e o lançamento está correto e (b) ainda que correto o lançamento, se teria havido algum tipo de domo, má-fê, burla à fiscalização, fraude ou algo que caracterizasse a instauração de procedimento criminal por alguma dessas condutas da ora recorrente;

a.3) A necessidade de realização de prova pericial, que fora rejeitada pela DRJ/SPO, por entender esta se tratar imprescindível, já que a própria DRJ demonstrara a existência de dúvidas objetivas quanto a questão fáticas discutidas e que, se analisadas por profissional especializado, demonstrariam a total subsistência da autuação.

B) NO MÉRITO:

b.1) Nulidade do auto de infração por erro na base de cálculo, por divergência demonstrada pelo contribuinte por meio de Laudo Contábil elaborado pelo profissional Sr. Rodrigo Assunção de Oliveira (fls. 1247/1264), sendo constatadas divergências nas competências: maio/2009, junho/2009 e novembro/2009;

b.2) Equívoco fiscal na consideração da alíquota das contribuições de terceiros, pois a recorrente possui convênios de cooperação com algumas entidades a que se destinam as contribuições que lhe garantem a redução da alíquota aplicável;

b.3) Do cumprimento dos ditames constitucionais e legais da participação nos lucros e resultados:

b.3.1) Os valores distribuídos a título de PLR possuem imunidade, portanto a disposição constitucional deve ser interpretada de maneira ampla, impedindo-se restrições na sua aplicação pelos regramentos impostos pela Lei nº. 10.101/00;

b.3.2) os artigos 2º e 3º da Lei nº. 10.101/00 exigem somente regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação dos valores negociados, para que não haja a incidência tributária, sendo que as exigências feitas pela Fiscalização no presente caso (tais como necessidade de estabelecimento de indicadores, índices de

produtividade, metas, resultados, prazos etc) são meramente facultativos e não podem ser suscitados para fins de ensejar a incidência tributária sobre a PLR;

b.3.3) A estrutura do programa espontâneo, e posteriormente convalidado pela negociação coletiva, resta inabalável e cumpre os requisitos legais e, de fato, remunera os empregados pelo *plus* além das obrigações contratuais, visando a melhoria dos resultados e /ou lucros da empresa. O referido programa possui indubitavelmente a natureza jurídica de PLR, pois (i) funciona como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação; (ii) serve de incentivo à produtividade e está vinculado à existência de resultados positivos; (iii) são fixadas regras claras e objetivas, com ampla divulgação aos funcionários atingidos e (iv) existem claros mecanismos de aferição de resultados.

Especificamente quanto às características do PLR, apresenta as razões acerca de cada um dos seus aspectos:

- Especificamente para o pagamento da PLR, este sistema de avaliação é desdobrado em dois modelos denominados "PME" e "GEDP". Os programas possuem o mesmo "DNA", ou seja, nascem de diretrizes estratégicas e operacionais (metas) estabelecidas no GPS, o qual busca - anualmente - acertar os rumos da empresa frente a um mercado cada vez mais competitivo. Tais programas espontâneos se desdobram em dois (PME e GEDP) por razões também de gestão. O primeiro é aplicável aos empregados operacionais, onde não vale uma meta individual, mas a atuação da empresa como um todo (metas gerais) e a atuação da equipe de trabalho (metas por equipe); já o segundo avalia a *performance* individual, mas sem abrir mão das metas gerais, pois - como dito - a origem de ambos os programas se alinha com a direção que a empresa pretende ter no mercado;
- Para além de tais planos espontâneos, como bem alerta o próprio relatório fiscal, os valores de PLR são negociados anualmente entre a empresa e o Sindicato, levando em consideração os resultados financeiros da Companhia e a rentabilidade do negócio;
- Os planos espontâneos acabam sendo ratificados pela negociação coletiva que estabelece, ainda, um *plus* em decorrência dos resultados acima mencionados. Faz menção às cláusulas dos Acordos Coletivos firmados com o Sindicato para os anos de 2009 e 2010;
- Conforme previsto nos próprios acordos coletivos, o pagamento da participação nos lucros e resultados foi feito observando-se um valor mínimo, proporcional ao salário dos empregados, complementado com os valores percebidos em razão do alcance das metas estipuladas nos Programas Espontâneos. Inclusive, para maior didática ao empregado, o pagamento é segregado em rubricas, mas em momento algum ferem a periodicidade - ainda que segregadas - são pagas na mesma data, conforme admitido pela própria fiscalização;
- Os planos buscam adequar-se à realidade de cada uma das áreas e unidades da empresa: para os empregados lotados nas unidades operacionais, o Plano de Metas por Equipe revela-se mais adequado às necessidades de estímulo da produtividade e lucratividade da empresa,

considerada a abrangência do processo produtivo ali desenvolvido; nas unidades administrativas e para algumas funções específicas desempenhadas nas unidades operacionais, o Plano de Metas por Equipe não seria tão eficaz, haja vista a maior especificidade e pessoalidade das tarefas;

- O documento-piloto que embasou o PME no período autuado dispunha a forma de pagamento da PLR tendo por base a necessidade de alavancar o desempenho das equipes através da remuneração variável, focada no estabelecimento de resultados operacionais (metas) e organização por equipe (cada um tendo seu próprio conjunto de metas);
- Esta plano espontâneo (PME) vem sendo aplicado na empresa há muito anos, assim, a forma de operacionalização já é do conhecimento de todos os empregados, o que dispensa a empresa de fornecer aos novos funcionários cartilhas explicativas sobre a forma de apuração da PLR com base no PME;
- Há um "Comitê do PME" formado pelos gerentes das equipes e/ou superior imediato que tem como objetivos principais, assegurar o nivelamento das metas das várias equipes e verificar a ligação das metas de cada equipe com seus clientes e fornecedores internos;
- Caso as metas sejam aprovadas pelo Comitê do PME, elas são apresentadas para as equipes, quando são efetivamente aprovadas pelos empregados envolvidos no programa, havendo a assinatura do contrato das metas;
- As metas são estabelecidas por, no máximo, 06 meses (período válido de cada ciclo do PME), sendo desdobradas mês a mês;
- Os resultados obtidos mensalmente pelas metas são transformados em pontos que em seguida são somados para verificação e indicação do desempenho da equipe. Os pontos transformados darão o resultado em percentual do salário a ser recebido pela equipe, conforme tabela apresentada;
- O PME não é "*apenas*" um programa de participação nos resultados, mas o envolvimento efetivo do empregado com a melhoria contínua da empresa frente aos desafios do mercado, bem como uma forma de valorizar o bem que a recorrente considera seu maior patrimônio: o empregado;
- Com relação ao GEDP, trata-se de Programa de Remuneração da PLR para empregados das categorias técnico de nível universitário especializado (TNUE), analista consultor (TNUA), consultor (TNUC), Gerente, Gerente Executivo, Diretor e Diretor Presidente;
- O GDEP se baseia em metas gerais (empresariais) e em metas individuais dos empregados, todas previamente ajustadas entre as partes, as quais são definidas conforme a peculiaridade de cada função;

- O GDEP dispõe os critérios de cálculo da participação, os resultados esperados e a forma de pagamento, consideradas as regras de cálculo baseadas no desempenho da empresa e no desempenho individual;
- As metas eram contratadas com os empregados e lançadas no sistema de forma particularizada por empregado, considerado o seu perfil de competências, a função desenvolvida e ainda as observações sobre as especificidades do trabalho desenvolvido ao longo do ano, cursos de aprimoramento e recursos disponíveis;
- O valor do pagamento da PLR a receber é resultado da multiplicação dos fatores *bônus target* (% por nível funcional regra ArcelorMittal) x *Salary Multipliers* (resultado empresarial) x Resultado individual x salário recebido pelo empregado no ano;
- Os programas (PME e GDEP) e os valores pagos a título de PLR buscam a efetiva integração do empregado com o capital e as diretrizes da empresa, o aumento da produtividade, assim como possibilitam que os empregados, mediante negociação com participação do sindicato, tenham ciência, previamente ao esforço e seu consequente resultado, do quanto será destinado ao pagamento de PLR, qual seu ganho individual (direitos substantivos) e as regras, objetivos, formas, meios para se atingir esse ganho.

b.4) As estipulações do PLR constantes dos acordos coletivos

b.4.1) Alega o equívoco da fiscalização em se prender a data da assinatura do acordo, dando a este fato que não haveria negociação prévia, mas deixa de se atentar à existência do PME e do GDEP, vigentes desde o início do exercício;

b.4.2) Cita que a jurisprudência do CARF reconhece a possibilidade da pactuação do ACT ser posterior ao exercício a que se refira, desde que seja realizada prévia à data do pagamento;

b.4.3) Em que pese não constar nos ACT's, de forma exaustiva, a definição das metas de resultados e as formas de avaliação do atendimento das metas, pois estas se davam através dos programas existentes;

b.5) PLR paga conforme o plano PME - Cumprimento dos requisitos da Lei nº. 10.101/00

b.5.1) Para melhor gestão dos resultados da empresa e dos empregados, adota um modelo de participação baseada na apuração de metas de seus empregados, com explícita aprovação do sindicato nos acordos coletivos firmados;

b.5.2) A ausência de enumeração exaustiva de tais metas no acordo se dá por uma impossibilidade operacional, pois seria um absurdo exigir-se que as metas de todas as equipes constassem em um único documento e de difícil formalização, tal como os acordos coletivos. Neste sentido, a forma de estruturação do PME ganha força e relevância, pois permite a flexibilidade da empresa e dos empregados na negociação e apuração das metas;

b.5.3) A Lei nº. 10.101/00 não impõe qualquer critério temporal para avaliação e pagamento da participação nos lucros e resultados. A lei apenas exige regras claras e objetivas, o que o de certo constou dos acordos e dos Programas adotados pela empresa no período;

b.5.4) Na contratação das metas com as equipes, a empresa se vale da existência de um comitê formado por alguns empregados, que contratam e avaliam as metas projetadas semestralmente. E, ainda, que não houvesse a assinatura de todos os empregados nos instrumentos - por eventual ausência, férias, ou qualquer outro motivo - as metas são divulgadas para as respectivas áreas e ficam afixadas em cartazes espalhados nas referidas áreas da empresa, conforme comprova a documentação fora juntada aos autos;

b.5.6) Visando comprovar a completa transparência do Programa, a Recorrente providenciou junto a alguns empregados das diferentes áreas da empresa declarações em que estes atestam a forma de gestão do PME, no período autuado, bem como a seriedade do Programa e a efetiva participação coletiva, tendo referidas declarações sido juntadas aos autos em sede de impugnação;

b.6) PLR paga conforme o plano GEDP - Cumprimento dos requisitos da Lei nº. 10.101/00

b.6.1) O GDEP é um programa mantido pela empresa de forma espontânea, que assim como PME, faz parte de um projeto maior da empresa para gestão dos resultados (GPS), tendo por respaldo o art. 3º, § 3º da Lei nº. 10.101/00, que permite expressamente a existência de planos espontâneos para pagamento da PLR;

b.6.2) A comprovação da forma de contratação de metas e resultados para cada empregado resta evidente pelas próprias telas do Sistema de Gestão do Desempenho juntadas à impugnação, comprovando que as metas contratadas são lançadas no sistema ao início de cada exercício, sendo avaliadas e apuradas pelos gestores de forma perene;

b.6.3) O acesso ao Sistema e a alocação das metas individuais são feitas pelos próprios empregados, sendo gerada, ao final de cada exercício de apuração, uma avaliação global dos critérios de desempenho considerados;

b.6.4) O Recorrente entende que os documentos anexados à Impugnação demonstram e comprovam a efetiva existência de um sistema de gestão do desempenho, que leva em consideração os inúmeros critérios estabelecidos, o desempenho da empresa como um todo e do empregado, consideradas as atribuições e peculiaridades inerentes ao cargo;

b.6.5) A Lei nº. 10.101/00 não cria qualquer espécie de vedação à avaliação dos participantes estar alocada nas mãos do superior hierárquico. No que tange as funções desempenhadas pelos empregados inclusos no GEDP, com maior especialidade técnica e nível de formação, não se pode imaginar outra forma de avaliação que não a dos superiores imediatos, os quais poderão mensurar o efetivo desempenho com base nas atribuições inerentes ao cargo e em virtude das metas de desempenho já contratadas;

b.6.6.) A Recorrente investe em sistemas atuais e aprofundados de gestão do desempenho, trabalha com as equipes e de forma individual, busca um sistema de avaliação que privilegie a integração e a efetiva produtividade;

b.7) Da exclusão da base de cálculo da participação nos lucros e resultados paga a diretores não empregados

b.7.1) A Fiscalização equivoca-se quando entende que os pagamentos feitos a diretores a título de PLR devem compor o salário de contribuição para todos os fins, pois deixa de motivar adequadamente o lançamento, olvidando-se da obrigação de demonstrar as características do pagamento (periodicidade, habitualidade, forma de estipulação, dentre outros) que ensejariam a confirmação da natureza salarial da parcela;

b.7.2) No momento dos fatos geradores, a empresa possuía Diretores não empregados, ou seja, apenas estatutários, os quais são denominados contribuintes individuais e recebiam a PLR como todos os demais funcionários da empresa, na forma do Plano GEDP;

b.7.3) O CARF já entendeu inúmeras vezes que a isenção das contribuições também alcançam a PLR para a diretores estatutários;

b.7.4) Por conta da dicotomia existente no ordenamento jurídico pátrio acerca do pagamento da PLR aos administradores e, ainda, a insegurança jurídica, a Recorrente: (i) calcula a Participação nos Lucros na mesma metodologia do Plano de seus empregados gerentes; (ii) constatado o valor a pagar, verifica se a Lei nº. 6.404/76 permite o pagamento e, em caso positivo, assim o faz, com a autorização de seus acionistas e provisão prévia em sua contabilidade. Portanto, para os Diretores, a empresa toma como parâmetro seu programa de gestão (Lei nº. 10.101/00) e coo limitador e autorizador a Lei nº. 6.404/76;

b.7.5) As Leis 8.212/91 e 10.101/00 não teriam restringido o pagamento da PLR, nos moldes ali estabelecidos, à existência de vínculo empregatício entre empregador e trabalhador - tal como afirma o relatório fiscal e repisa a decisão da DRJ - razão pela qual seria possível o pagamento da PLR a trabalhadores sem vínculo empregatício;

b.7.6) O artigo 152, § 1º e § 3º, e 162, § 3º, regulam a isenção da participação nos lucros paga aos diretores e conselheiros com as empresas de sociedade anônima, portanto, há autorização específica para o pagamento, sejam eles empregados ou não, desde que respeitados os critérios: a) fixação pelo estatuto da companhia do dividendo obrigatório seja de 25% ou mais do lucro líquido; b) que no exercício social a empresa tenha obtido lucro (a ensejar a distribuição da verba); e c) que a participação distribuída não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem um décimo dos lucros, respeitado o menor limite.

b.7.6.1.) A recorrente comprovou ter cumprido com todas as exigências: (i) os contribuintes individuais elencados na autuação eram diretores eleitos pela Companhia à época da deliberação e recepção das verbas, conforme comprovaram as Atas da Reunião do Conselho de Administração Juntadas à Impugnação (doc. 16 - Impugnação); (ii) através da leitura do Estatuto Social da Companhia, vigente à época, verifica-se a estipulação de um dividendo obrigatório mínimo de 25% do lucro líquido do exercício, tal como determina o § 1º do art. 152 da Lei nº. 6.404/76 (doc. 17 da impugnação);

b.7.7) Ainda, deve ser julgado procedente o recurso voluntário nesse ponto, tendo em vista que a autuação é inepta, pois não declina os motivos pelos quais considerou a parcela integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias e as parcelas em questão estavam ligadas à *participação nos lucros dos administradores*, tendo a empresa seguido fielmente o que determinava a lei específica, qual seja, a Lei 6.404/76, bem como a Lei 10.101/00.;

b.8) Dos valores pagos a cooperativas de trabalho

b.8.1) Os valores pleiteados pela fiscalização foram devidamente recolhidos pela Recorrente, conforme as guias de recolhimento juntadas no doc. 20 da impugnação administrativa;

b.8.2) Ainda que por equívoco da empresa alguns dos referidos recolhimentos deixaram de ser declarados em GFIP, os valores lançados foram recolhidos, razão pela qual a cobrança empreendida nestes autos gera uma cobrança em duplicidade das contribuições. Requer diligência para a comprovação desta alegação;

b.8.3) Com base na declaração de inconstitucionalidade da contribuição previdenciária incidente sobre os serviços prestados por cooperativas, proferida no bojo do RE 595.838. em 23/04/2014, requer seja anulada o lançamento realizado com fulcro no dispositivo declarado inconstitucional (inciso IV do art. 22 da Lei nº. 8.212/91)

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

a) Preliminarmente

a.1) Da nulidade por ausência do relatório de vínculos indicado no Relatório Fiscal

A Recorrente pleiteia a nulidade da autuação fiscal ante o fato de, quando da ciência dos autos de infração, não constarem em seus anexos o "*Relatório de Vínculos*" que deveria lhe ter sido entregue.

Esta ausência foi sanada, via despacho proferido nos autos às fls. 2692, determinando a juntada do referido relatório ao presente processo. Após a juntada dos documentos, foi a recorrente novamente intimada e reaberto prazo para apresentação de novas alegações que entendesse necessárias.

Entendo que não assiste razão à recorrente, ao requerer a nulidade do lançamento pela ausência do referido relatório. Destaco, ainda, que o referido relatório foi posteriormente juntado, sendo a contribuinte cientificada acerca do mesmo.

Não vejo como a ausência do *Relatório de Vínculos* seja uma nulidade apta a macular todo o processo, nos termos que dispõe o art. 59 do Decreto 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Não houve preterição do direito de defesa da contribuinte, de modo que nego provimento ao seu pedido de nulidade do auto de infração.

Subsidiariamente, requer seja mantido o entendimento exarado da decisão recorrida, qual seja, que o referido relatório de vínculos tem finalidade meramente informativa e, no presente caso, não tem o condão de atribuir responsabilidade pelo crédito tributário aos diretores e empregados da recorrente mencionados no Relatório de Vínculos.

Especificamente quanto a este pedido, ainda que desnecessária a sua apresentação em sede de recurso voluntário, correta está a decisão da DRJ de origem. De fato, nos presentes autos, não há qualquer menção à responsabilidade pelo crédito tributário, nos

termos do art. 135 do CTN (ou quaisquer outros) de seus representantes legais, administradores ou empregados.

Este é, inclusive, o entendimento da Súmula 88 do CARF:

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Assim, não há que se falar em nulidade do auto de infração por ausência do relatório de vínculos, tampouco de responsabilidade tributária atribuída a terceiros.

a.2) Da Nulidade da Representação Fiscal para Fins Penais

A Recorrente pleiteia que este colegiado se manifeste acerca da verificação ou não da existência de dolo, fraude, má-fé, burla à fiscalização ou qualquer conduta que ensejasse a instauração de qualquer procedimento criminal.

O acórdão recorrido assim se manifestou:

26.6. Nesse panorama, resta evidente que esta instância julgadora não é o fórum apropriado para decidir sobre o andamento/suspensão de Representações Fiscais para Fins Penais.

No âmbito deste E. Conselho, ainda, destaque-se o enunciado da Súmula CARF nº. 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Assim, este relator e os demais conselheiros estão vedados a adentrar em eventuais discussões e/ou controvérsias referentes ao Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Todavia, não estamos impedidos de adentrar nas discussões acerca dos fatos e alegações presentes nos autos de infração, em especial, no Relatório Fiscal de fls. 37/74. E, no referido relatório, é possível afirmar que não há a imputação, tampouco a menção, de qualquer conduta criminosa ou fraudulenta da recorrente, bem como de quaisquer dos seus responsáveis.

Como bem colocado pela decisão de 1ª instância, tem o ARFB responsável pelo lançamento, o dever funcional, plenamente vinculado, de proceder a formalização sempre que indicar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social.

O crime mencionado pelo AFRFB (art. 337-A, inciso III, do Decreto-Lei nº. 2.848/40 - Código Penal) seria *"omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias"*.

De fato, as razões intrínsecas à Representação Fiscal para Fins Penais serão discutidas em âmbito próprio e, por força do entendimento deste Conselho, não podem aqui ser discutidas. Porém, necessário se faz destacar que nos Autos de Infração objetos do presente recurso voluntário, em especial no Relatório Fiscal de fls. 37/74, não estão especificadas condutas de agentes da empresa recorrente que, minimamente, denotem a prática de delitos penais que não sejam, única e exclusivamente, a ausência de recolhimento de tributos por divergência de interpretação da lei tributária entre o AFRFB e a própria recorrente, especialmente quanto ao pagamento de valores relativos à Participação nos Lucros e Resultados da recorrente.

a.3 Do pedido de perícia

Conforme relatado, a peça recursal reitera o pedido de perícia realizado em sede de impugnação, nos seguintes termos:

a.1) Favor informar se a empresa possuía, no período autuado, Acordo Coletivo de Trabalho prevendo o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados. Favor informar, ainda, os valores acordados e quais os empregados que são atingidos pelo pagamento;

a.2) Informar se consta do programa PME/GEDP regras claras e objetivas quanto a fixação do direito à Participação dos empregados nos Lucros e Resultados a serem obtidos e ali especificados;

a.3) Quanto ao programa PME/GEDP, informar como ele é desenvolvido, incluindo, mas não se esgotando: quais os objetivos dos Programas (se ligados aos resultados empresariais e individuais), qual a fórmula de cálculo da PLR constante de tais programas, quais as metas gerais e quais as metas individuais, acaso existentes, e como estas são aferidas;

a.4) Informar se há um acompanhamento e a devida publicidade das metas estipuladas nos referidos planos no decorrer do período de apuração;

a.5) Informar, se a própria Lei 10.101/00 prevê a possibilidade da empresa manter os seus planos próprios de participação nos lucros e resultados.

Ainda, para o fim de atender a todos os requisitos do inciso V do art. 16 do Decreto 70.235/72, indica assistente-técnica pericial.

Pois bem. Conforme verificado no relatório acima, a controvérsia instaura-se em torno dos pagamentos realizados pela Recorrente a título de PLR e, mais especificamente, na existência ou não dos planos, bem como, da eventual existência de metas, modo de aferição e publicidade destas, para os planos existentes.

Para exemplificar em parte a controvérsia, apresento os seguintes trechos:

Item 2.4.23 do Relatório Fiscal (fls. 46/47):

2.4.23 Do exposto, extrai-se que não houve o estabelecimento de metas a serem cumpridas pelos empregados, de maneira a justificar a não incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos de lucros e resultados constantes das rubricas das folhas de pagamento “0886” e “0894”, para todo o período fiscalizado, uma vez que os pagamentos ocorreram com base nos acordos coletivos de trabalho que são instrumentos de negociação genéricos que não estabelecem critérios e condições claros e regras adjetivas para distribuir lucros aos empregados, descumprindo assim as disposições da Lei 10.101, de 19/12/2000. Os pagamentos foram efetuados sob a forma de percentual do salário mais parcela fixa, bastando apenas que o empregado trabalhasse na empresa para fazer jus ao benefício, sem regras claras e objetivas.

Recurso voluntário, fl. 2863:

Assim, em que pese nos ACT's não constar, de forma exaustiva, a definição das metas de resultados e as formas de avaliação do atendimento das metas, isto não significa que todos os programas existentes na companhia não são previamente negociados e estabelecidos com todos os empregados. **Tal fato já restou inclusive demonstrado e comprovado no tópico acima, ao anexarmos à Impugnação alguns PME's com a aquiescência dos empregados que são à ele submetidos.**

O exame dos instrumentos de acordo coletivo firmados pela Recorrente e a METASITA (Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Siderúrgicas, Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Belo Horizonte e Contagem) de 2008 a 2010, **revelam que se trata de exteriorização das importâncias a serem pagas aos empregados a título de PLR, apurada em conformidade com os Programas de Gestão.**

Itens 2.4.32.2 e 2.4.32.6 do Relatório Fiscal (fls. 55 e 57), referentes ao Programa PME:

2.4.32.2 As metas de algumas equipes foram baseadas em resultados de outras equipes, que no entender da fiscalização prejudica as equipes, uma vez que seus resultados não dependem de esforço próprio.

2.4.32.6 Em relação aos resultados do programa, de acordo com a representante da APERAM, não há emissão de documentos com os resultados do Programa. Os resultados de cada equipe são registrados no sistema SAP e acompanhados, mensalmente, e ao final do período aquisitivo (semestre) gera automaticamente, com base nas premissas registradas, os valores de PLR devidos a cada empregado, migrando diretamente esses valores para o sistema da folha para pagamento ao empregado.

Recurso Voluntário, fl. 2872, no tocante ao Programa PME:

Deste modo, visando comprovar a completa transparência do Programa, a Recorrente ainda providenciou junto a alguns empregados das diferentes áreas da empresa declarações em que estes atestam a forma de gestão do PME, no período autuado, bem como a seriedade do Programa e a efetiva participação coletiva, tendo referidas declarações sido juntadas aos autos na Impugnação Administrativa apresentada.

Em várias das declarações juntadas, a Recorrente comprova que o processo de contratação das metas e divulgação dos resultados sempre foi transparente, inclusive pelas declarações de empregados que atuaram como Facilitadores do PME.

Estas são algumas situações que exemplificam a controvérsia instaurada e que fazem este relator concluir pela necessidade da realização da perícia requerida pela impugnante, ora recorrente.

Nos termos do art. 16, IV, e 18 do Decreto 70.235/72, a perícia deveria ser determinada pela autoridade julgadora de primeira instância que, no caso em tela, a entendeu desnecessária.

Por questão de economia e celeridade processual, a fim de evitar a decretação de nulidade da decisão de 1ª instância para nova apreciação e determinação da realização de perícia, decido por transformar o presente julgamento em diligência, a fim de que sejam devidamente analisados e respondidos os seguintes pontos, sendo intimada a empresa recorrente para prestar esclarecimentos e/ou juntar documentos que se façam pertinentes para as respostas dos quesitos a seguir:

1) Apresentar todos os acordos coletivos que a empresa recorrida possuía no período autuado (anos-calendário 2009 e 2010) e informar se nestes acordos havia previsão de pagamento de Participação nos Lucros e Resultados, bem como quais os valores acordados e quais os seus beneficiários atingidos;

2) Verificar e informar se nos Programas PME e GEDP do período autuado haviam regras claras e objetivas quanto a fixação do direito à Participação dos empregados nos Lucros e Resultados a serem obtidos e ali especificados, e se estas regras eram de fato exteriorizadas aos participantes e como se dava essa publicidade;

3) Quanto aos programas PME e GEDP, informar, de forma clara e precisa, como estes são desenvolvidos, especialmente quanto aos seus objetivos (se ligados aos resultados empresariais e individuais), sua fórmula de cálculo para pagamento da PLR, quais as metas gerais e quais as metas individuais pactuadas, acaso existentes, e como estas são aferidas;

3.1) Quanto às metas questionadas no item 3), verificar e informar se há um acompanhamento e a devida publicidade daquelas nos referidos planos no decorrer do período de apuração;

4) A empresa Recorrente possui convênios com as entidades denominadas "Terceiros" que lhe confirmam o benefício de

redução das alíquotas das contribuições destinadas a estas entidades? Se possuir, apresentar quais as alíquotas existentes e atualmente vigentes em cada um dos convênios existentes atualmente em vigor.

Sendo assim, tão logo sejam prestados os esclarecimentos, devem os autos retornarem a este colegiado, devendo apenas observar a cientificação do recorrente para em desejando, manifestar-se.

b) Prejudiciais de Mérito

b.1) Da alegação de nulidade por quantificação equivocada do crédito tributário

O recorrente alega que trouxe ao presente processo administrativo fiscal laudo pericial (doc. 03 da impugnação – fls. 1884 e ss.) que demonstraria divergências na base de cálculo das contribuições previdenciárias e as contribuições de terceiros levantadas pela autoridade fiscal.

Alega, ainda, que a decisão da DRJ não enfrentou devidamente as suas alegações e sequer trouxe os cálculos de verificação que corroborassem a alegação do referido acórdão de que não existem as divergências apresentadas pela recorrente.

Primeiramente, mediante a análise do Laudo Contábil de fls. 1884 e ss., não vislumbro as incorreções apontadas pelo mesmo. Em que pese a demonstração de divergências em 3 (três) competências (maio/2009; junho/2009; novembro/2009), não verifico a comprovação inequívoca dos erros tidos por cometidos pela autoridade fiscal.

Falta, ao referido laudo, melhor demonstração documental acerca das constatações, bem como que se utilizou dos mesmos documentos apresentados pela recorrente ao AFRFB.

Assim, ainda que apontadas divergências nas bases de cálculo nas 3 (três) competências já mencionadas, não se faz necessária a realização de nova diligência, como requerido pela recorrente.

Isto posto, afasto a referida prejudicial de mérito acerca de eventual nulidade do crédito tributário lançado e necessidade de nova diligência.

b.2) Equívoco fiscal na consideração da alíquota das contribuições de terceiros

Alega a recorrente que a autoridade fiscal aplicou alíquota indevida com relação aos Terceiros (5,8%), pois possui convênios de cooperação com algumas das entidades a que se destinam às contribuições e que lhe garantem a redução da alíquota aplicável. Afirma que referidos termos encontram-se às fls. 1232 e ss.

Analisando-os, quanto ao Convênio de Cooperação nº. 32100018/2001 e suas respectivas alterações, firmado com o SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL (SENAI), há autorização à ACESITA S/A (CNPJ nº. 33.390.170/0013-12) realizar a retenção de 10% (dez por cento) do valor da contribuição geral a que está legalmente obrigada, conforme fl. 1233:

CONSIDERANDO que o SENAI, em 1º de Janeiro de 1998, firmou com a ACESITA "Termo de Cooperação Técnica Financeira" visando a realização de Programas de Desenvolvimento de Pessoal e autorizou a ACESITA a reter 10% (dez por cento) do valor da contribuição geral a que está legalmente obrigada a título de ressarcimento das despesas decorrentes da execução das atividades de desenvolvimento de seu pessoal;

Posteriores termos de retificação e ratificação do referido Convênio de Cooperação nº. 32100018/2001 não fazem qualquer alteração da referida condição, sendo que, neste caso, a recorrente faz prova da existência de condição para aplicação das alíquotas reduzidas, no tocante às contribuições destinadas ao SENAI.

Quanto ao Convênio nº. 22/92, firmado com o SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA – SESI, a recorrente traz, somente, o “TERCEIRO TERMO DE ADITAMENTO” (fls. 1244 e ss.), o qual não faz menção à redução de alíquotas da contribuição, e não apresenta o convênio originário.

A conclusão do AFRFB foi a seguinte, na lavratura do Auto do Infração (fl. 39):

2.2.1.3 Após análise das cláusulas dos dois documentos, constatou-se que a cláusula primeira no item 1.1. tratou de alteração da razão social da APERAM e no item 1.2. tratou de alteração de percentual de retenção mensal calculado sobre a contribuição devida ao SENAI, e no caso do SESI tratou da redução do percentual de subvenção incidente sobre a contribuição. Já a cláusula segunda dos dois documentos ratificou todas as demais cláusulas dos termos originais que não foram disponibilizados. Diante dos fatos a fiscalização não considerou os documentos como prova da existência dos Convênios para recolhimento direto das contribuições destinadas ao SESI e ao SENAI, razão pela qual considerou a alíquota de 5,8% para cálculo das contribuições destinadas às outras entidades e fundos, denominadas de “Terceiros” no auto-de-infração emitido **DEBCAD 51.053.959-9**.

Ocorre que, analisando o DD - Discriminativo do Débito (fls. 25/34) o AFRFB se utiliza das seguintes alíquotas para o cálculo da contribuição previdenciária devida aos terceiros:

ESTABELECIMENTO (CNPJ)	ALÍQUOTA
33.390.170/0001-89	3,3%
33.390.170/0005-02	3,3%
33.390.170/0010-70	3,3%
33.390.170/0011-50	3,3%
33.390.170/0013-12	5,8%
33.390.170/1314-45	3,3%

Como se vê, sem maiores explicações temos a aplicação da alíquota – aparentemente – reduzida para 5 (cinco) estabelecimentos e a alíquota maior para o estabelecimento de CNPJ nº. **33.390.170/0013-12**.

Ante o exposto, entendo que o recurso voluntário, no ponto específico, merece parcial provimento para o fim de que a alíquota da contribuição destinada a terceiros referente ao CNPJ nº. **33.390.170/0013-12**, aplicada no montante de 5,8% pela autoridade fiscal, seja recalculada considerando-se a existência de convênio perante o SENAI reduzindo-se a 3,3%, como aplicada aos demais estabelecimentos da recorrente.

Mérito

c) Das contribuições previdenciárias incidentes sobre a PLR e os requisitos da Lei nº. 10.101/2000

A discussão central do mérito do presente processo administrativo é o pagamento pela empresa recorrente de participação nos lucros a seus empregados e diretores. Enquanto a contribuinte alega que realizou tais pagamentos dentro dos ditames legais, respeitando as regras e requisitos constitucionais e infralegais, no entender da autoridade fiscal tais regras não foram respeitadas e, por isso, referidos pagamentos deveriam se sujeitar à incidência das contribuições previdenciárias.

O pagamento de PLR e suas repercussões tributárias estão previstos na Constituição Federal, art. 7º, inciso XI, Lei nº. 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea “j” e Lei nº. 10.101/00:

Constituição Federal:

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;

Lei nº. 8.212/91:

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;

Lei nº. 10.101/00:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração

entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

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

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§ 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.

Primeiramente, entendo que deve ser afastada a alegação da recorrente de que a previsão constitucional do art. 7º, XI, por si só, configura imunidade à participação nos lucros e resultados percebidos pelos trabalhadores e, consequentemente, seria ilegal as estipulações impostos para fins de evitar a incidência tributária (entenda-se Lei nº. 10.101/00).

Como se vê do próprio texto constitucional, este atribuiu à legislação infraconstitucional a regulação sobre a definição do pagamento sobre lucros ou resultados. Esta é, inclusive, a própria conclusão de acórdão mencionado pela recorrente em sede de recurso voluntário (Acórdão nº. 2401-003.112):

A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, mormente por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho, conquanto que observados os requisitos legais inscritos na Lei nº 10.101/2000. (grifo nosso)

Assim, entendo que a interpretação a ser empregada deve conjugar os dispositivos acima elencados, entendendo-se o comando constitucional que, é, sim, imunidade, como pacificamente reconhecido pela doutrina, o que todavia não significa deixar de reconhecer e atender aos requisitos da legislação infraconstitucional, que o regulam, interpretando-os em conjunto com a disposição e a intenção do constituinte.

Pois bem.

Assim, passamos a analisar os pagamentos realizados pela recorrente a título de PLR que, de acordo com a fiscalização, deixaram de cumprir determinados requisitos legais e, assim, sofreram a incidência das contribuições previdenciárias. Utilizaremos a mesma didática apresentada no Relatório Fiscal de fls. 37/74.

c.1) RUBRICAS DA FOLHA DE PAGAMENTO: “0886 – PAGAMENTO PME” e “0894 – PARTICP LUCROS RESULT” (Período 01/2009 a 12/2010)

Para as específicas rubricas, concentra-se o lançamento nos seguintes pontos:

- a) Os Acordos Coletivos firmados em texto único para todos os empregados preveem o pagamento de PLR em valor mínimo, independente do cumprimento de metas ou a obtenção de resultados (lucros) pela APERAM, conforme as cláusulas dos acordos coletivos reproduzidas, configurando-se verdadeira gratificação semestral ajustada, desvirtuando completamente as disposições constantes dos artigos 2º e 3º da Lei 10.101/00;
- b) Não houve o estabelecimento de metas a serem cumpridas pelo empregados, de maneira a justificar a não incidência da contribuição previdenciária para o período fiscalizado, uma vez que os pagamentos ocorreram com base nos acordos coletivos de trabalho que são instrumentos de negociação genéricos que não estabelecem critérios e condições claras e regras adjetivas para distribuir lucros aos empregados;

- c) Todos os acordos coletivos assinados aprovaram o pagamento de lucros e resultados de períodos já encerrados, quais sejam, acordo assinado em 05/12/2008, aprovou o pagamento de lucros ou resultados do ano-calendário de 2008 (primeiro e segundo semestre), o acordo assinado em 05/01/2010, aprovou o pagamento de lucros ou resultados do ano-calendário 2009 (primeiro e segundo semestre) e o acordo assinado em 26/01/2011, aprovou o pagamento de lucros e resultados de 2010 (primeiro e segundo semestre).

Assim, necessário se faz analisar as razões que ensejaram o lançamento acerca das rubricas em comento.

c.1.a) Previsão de pagamento de PLR independente do cumprimento de metas, conforme estipulação do Acordo Coletivo de Trabalho

Como o período em análise alberga os lançamentos do período de 01/2009 a 12/2010, os Acordos Coletivos atinentes são os que afetam os seguintes períodos: 11/2008 a 10/2009; 11/2009 a 10/2010; e 11/2010 a 10/2011. Eis as cláusulas reproduzidas pelo AFRFB:

ACORDO VIGÊNCIA 11/2008 A 10/2009: CLÁUSULA 13ª PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS As partes estabelecem o pagamento de uma parcela fixa, no valor de R\$3.600,00 (três mil e seiscentos reais), mais o valor correspondente a 80% (oitenta por cento) do salário nominal de cada empregado, garantindo-se um valor mínimo de R\$ 4.800,00 (quatro mil e oitocentos reais), a serem pagos até a segunda semana de janeiro de 2009. Deste total será deduzido o valor de R\$1.400,00 (mil e quatrocentos reais) adiantados em julho de 2008.	ACORDO VIGÊNCIA 11/2009 A 10/2010: CLÁUSULA DÉCIMA SÉTIMA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DE 2009 As partes estabelecem o pagamento de uma parcela fixa, no valor de R\$3.200,00 (três mil e duzentos reais), mais o valor correspondente a 70% (setenta por cento) do salário nominal de cada empregado, garantindo-se um valor mínimo de R\$ 4.200,00 (quatro mil e duzentos reais), a serem pagos até o dia 13/01/2010. § 1º – Fazem parte desta cláusula os	ACORDO VIGÊNCIA 11/2010 A 10/2011: CLÁUSULA DÉCIMA SÉTIMA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS 2010 Conforme acordo PLR 2010, assinado em 24/06/2010, as partes estabelecem como valor da parcela fixa o pagamento de R\$3.400,00 (três mil e quatrocentos reais), mais o valor correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do salário nominal de cada empregado, garantido o mínimo de R\$4.500,00 (quatro mil e quinhentos reais). Deste total será deduzido o valor da parcela fixa antecipado em julho de 2010. Ficam mantidas as demais condições estabelecidas no acordo PLR 2010.
§ 1º – Fazem parte desta cláusula os valores do PME – Plano de Metas por Equipe, referentes ao primeiro semestre de 2008, pagos no mês de julho de 2008 e os valores do segundo semestre de 2008, a serem pagos no mês de janeiro de 2009. § 2º – Não se incluem nesta cláusula os Aprendizes de Ofício. § 3º – O valor pago a título de participação nos lucros não integrará o salário para qualquer efeito, não sendo incorporado para efeito de cálculo de parcelas rescisórias, benefícios e/ou demais consectários.	valores do PME – Plano de Metas por Equipe, referentes ao primeiro semestre de 2009, pagos no mês de julho de 2009 e os valores do segundo semestre de 2009, a serem pagos no mês de janeiro de 2010. § 2º – Não se incluem nesta cláusula os Aprendizes de Ofício. § 3º – O valor pago a título de participação nos lucros não integrará o salário para qualquer efeito, não sendo incorporado para efeito de cálculo de parcelas rescisórias, benefícios e/ou demais consectários.	incluindo PME, assinado em 24/06/2010.

Como se vê, todas as cláusulas fazem menção ao PME – Plano de Metas por Equipe. E vejamos o que dispõe a Lei nº. 10.101/00 que, segundo o AFRFB, teria sido violada:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

Não há dúvidas que, no corpo dos instrumentos de Acordo de Convenção Coletiva não constam todas as regras de medição, aferição e pagamento de PLR. Mas a primeira pergunta que deve ser respondida é a seguinte: a lei exige que tais regras constem, **expressa e detalhadamente**, no Acordo Coletivo?

A resposta que nos parece óbvia é a de que **não**. Veja-se que a redação do parágrafo primeiro é bastante clara, inclusive: “dos instrumentos **decorrentes da negociação...**” e, como percebido pelo próprio AFRFB, as cláusulas acima mencionadas fazem expressa menção ao “PME – PLANO DE METAS POR EQUIPES”.

A necessidade (ou não) de estipulação no próprio acordo ou convenção coletiva de todas as regras e cláusulas para aferição e pagamento de PLR não é matéria nova neste e. Conselho e, é a mesma ora oferecida. Vejamos conclusão exarada pela então Relatora Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (Acórdão nº. 2401003.487):

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.

Pois bem. Destacamos o mencionado pelo AFRFB na fl. 44:

2.4.17. Pelo Termo de Intimação Fiscal - **TIF, 02, de 15.10.2013**, item “1”, a empresa foi intimada a apresentar os instrumentos de negociação específicos para o pagamento de participação nos lucros e resultados (PLR). Em atendimento ao solicitado a fiscalizada apresentou os seguintes documentos: Convenções Coletivas de Trabalho, vigência 11/2009 a 10/2010 e 11/2010 a 10/2011, o Regulamento do **PME** – Programa de Meta por Equipes, bem como 4 (quatro) amostras de adesão dos empregados ao **PME** de 2009 e 4 (quatro) adesões de 2010. Após análise dos documentos recebidos, esta fiscalização entendeu que os documentos apresentados eram insuficientes para uma análise completa do programa de pagamento de lucros e resultados da **APERAM** e resolveu solicitar novos documentos e informações, tendo emitido o Termo de Intimação Fiscal - **TIF 008, de 09/06/2014**, oportunidade em que a empresa foi intimada a fornecer toda documentação disponível relacionada ao pagamento de PLR, conforme adiante descrito:

- 1 - Disponibilizar acordo coletivo de trabalho com cláusula de PLR, com vigência novembro 2008/2009;
- 2 - Disponibilizar acordo pagamento PLR para o ano calendário de 2009 (Regulamento);
- 3 - Disponibilizar regulamento do PLR para os cargos Gerenciais, anos calendário 2009 e 2010, (Rubrica 1578 - PLR - GDP);
- 4 - Disponibilizar comprovantes de apuração dos resultados auferidos (previstos/realizado) das metas estabelecidas para os anos calendários de 2009 e 2010, para o PLR, PME e PLR-GDP;
- 5 - Disponibilizar as metas aprovadas para os anos calendários de 2009 e 2010, bem como os documentos de aprovação;
- 6 - Disponibilizar os comprovantes de divulgação dos acordos de PLR de 2009 e 2010, bem como dos resultados auferidos;
- 7- Apresentar novos documentos dos PME (aumentar amostragem disponibilizada, conforme DOC 04, correspondência de 04/11/2013);
- 8- Apresentar os documentos de discussão/aprovação das metas estabelecidas para os pagamentos de PLR de 2009 e 2010;

2.4.18. Em relação ao cumprimento do TIF 008 a **APERAM** disponibilizou os documentos solicitados, que serão analisados e comentados nos itens seguintes do presente relatório.

Ora, resta incontestado que os programas de metas (PME e PLR-GDP) foram disponibilizados pela recorrente à fiscalização.

Assim, no tocante as rubricas ora em análise, o argumento de ausência de estipulação de metas nos Acordos Coletivos deve ser afastado, ante as razões acima expostas.

c.1.b) Ausência do estabelecimento das metas a serem cumpridas pelos empregados nos Acordos Coletivos de Trabalho

O seguinte ponto da acusação fiscal embasa-se na ausência da estipulação das metas e condições a serem cumpridas pelos empregados no corpo do Acordo Coletivo de Trabalho. Reproduzo o relatório fiscal (fls. 46/47):

2.4.23 Do exposto, extrai-se que não houve o estabelecimento de metas a serem cumpridas pelos empregados, de maneira a justificar a não incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos de lucros e resultados constantes das rubricas das folhas de pagamento “0886” e “0894”, para todo o período fiscalizado, uma vez que os pagamentos ocorreram com base nos acordos coletivos de trabalho que são instrumentos de negociação genéricos que não estabelecem critérios e condições claros e regras adjetivas para distribuir lucros aos empregados, descumprindo assim as disposições da Lei 10.101, de 19/12/2000. Os pagamentos foram efetuados sob a forma de percentual do salário mais parcela fixa, bastando apenas que o empregado trabalhasse na empresa para fazer jus ao benefício, sem regras claras e objetivas.

No mesmo sentido, foi o fundamento da decisão recorrida, corroborando os argumentos da acusação fiscal:

32. Com relação ao PLR pago de acordo com o Plano PME - Programa de Metas por Equipe, alega a empresa que a ausência de enumeração das metas taxativamente no acordo ocorre por impossibilidade operacional, pois é um absurdo a exigir que as metas de todas as equipes constassem em um único documento, como também, o compartilhamento de metas entre os empregados das diferentes equipes, não desvirtua o que estabelece a Lei 10.101/00. A alegação da empresa é improcedente, uma vez que as regras contidas na Lei 10.101/00, devem ser obedecidas, inexistindo margem a flexibilidade que a empresa sustenta existir.

32.1. Melhor esclarecendo, o art. 2º da Lei 10.101/00 exige que o instrumento de negociação adotado pela empresa e seus empregados, conste de forma clara e objetiva as regras a serem observadas pelas partes (direitos substantivos, regras adjetivas, mecanismos de aferição, periodicidade da distribuição, prazos etc).

Todavia, não nos parece crível, tampouco razoável exigir que as metas dos planos de metas da recorrente, e de qualquer outro contribuinte, constem expressa e detalhadamente no Acordo Coletivo de Trabalho.

Ora, no presente caso, trata-se de pessoa jurídica com centenas (ou milhares) de funcionários, com dezenas (ou centenas) de setores operacionais e administrativos, sendo absolutamente ilógico se exigir que tais metas estejam expressas no acordo do Acordo Coletivo de Trabalho.

Ademais, destaca-se, este também não é o comando da Lei nº. 10.101/00, que exige que as metas sejam de conhecimento prévio dos trabalhadores e posteriormente divulgadas a estes, que incentivem a sua produtividade e existam mecanismos de aferição de resultados. Ora, para que tais objetivos sejam atingidos, tem que estar expressamente contidos no ACT? O fato de constarem em programas próprio, mantidos pela empresa e que sejam exteriorizados aos funcionários, posto que com eles discutidos e a eles divulgados, desnatura a verba paga a título de PLR?

Dar aos dispositivos da Lei nº. 10.101/00 a interpretação absolutamente restritiva, bem como descolada da realidade dos fatos e do mercado de trabalho, é simplesmente querer criar mecanismos de inviabilizar o pagamento de participação nos lucros para o fim de se exigir a contribuição previdenciária incidente sobre tais, como se salários fossem. Porém, não foi esta a intenção do constituinte e do legislador infraconstitucional.

Este E. Conselho em outras oportunidades já enfrentou a questão e assim decidiu, em casos julgados e decididos por voto da maioria, e não de qualidade, de onde deve ser extraída a essência da jurisprudência desta casa, qual seja, pelas razões de decidir e não pelos seus simples resultados:

Mais a mais, a maioria dos Acordos e/ou Convenções Coletivas são elaboradas por Sindicatos das respectivas categorias de maneira ampla, o que não impede as empresas participantes de melhor aclarar o regramento geral prestabelecido levando em consideração suas especificidades, conquanto que não contrarie os termos do Acordo.

Em outras palavras, a partir de um Acordo e/ou CONvenção Coletiva contemplando o Programa de PLR de modo geral para

determinada categoria, poderão as empresas interessadas se aprofundar nas condições a serem cumpridas por seus funcionários para o recebimento de tal verba, admitindo com mais especificidades as peculiaridades de cada uma, conquanto que tais diretrizes, igualmente, sejam de conhecimento de todos os funcionários, com o fito de lhes conferir a devida segurança de que receberão sua participação nas hipóteses de atingimento das metas/objetivos estabelecidos. (CARF, Acórdão n.º. 9202-003.105 - 2ª Turma CSRF, 25/03/2014)

No mesmo sentido, quanto à interpretação da Lei nº. 10.101/00, em acórdão unânime:

A desdúvida, temos que a participação nos lucros é um direito do trabalhador, e com esse viés constitucional a norma deve ser interpretada, pois não se pode dar sentido à norma protetora de modo a lhe conferir caráter penalizador, pois esta não é a previsão Constitucional, pelo contrário. Caso assim fosse, perderia seu sentido. (CARF, Acórdão n.º. 2803002.552, 3ª Turma Especial da 2ª Seção, 18/07/2013)

A questão que precisa ser respondida é: O FATO DAS REGRAS NÃO CONSTAREM EXPRESSA E DETALHADAMENTE NO ACORDO COLETIVO DE TRABALHO IMPLICA EM DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS DA LEI Nº. 10.101/00?

No caso presente, haja vista a existência de programas de aferição de metas e resultados (como reconhecido pelo AFRFB), a resposta é NÃO, devendo este fundamento (ausência de menção expressa das regras no ACT) ser afastado para o fim de descaracterização do pagamento a título de PLR nas rubricas ora em análise.

c.1.c) Os Acordos Coletivos de Trabalho firmados aprovam pagamento de períodos já encerrados

No referido ponto, segundo o AFRFB, os Acordos Coletivos de Trabalho firmados aprovaram o pagamento de períodos já encerrados, o que feriria a anterioridade da pactuação, nos termos da Lei nº. 10.101/00. Nos termos do Relatório Fiscal:

2.4.24 Outro detalhe importante que deve ser salientado é o fato de que todos os acordos coletivos assinados aprovaram o pagamento de lucros e resultados de períodos já encerrados, quais sejam, o acordo assinado em 05/12/2008, aprovou o pagamento de lucros ou resultados do ano calendário de 2008 (primeiro e segundo semestre), o acordo assinado em 05/01/2010, aprovou o pagamento de lucros ou resultados do ano calendário de 2009 (primeiro e segundo semestre) e o acordo assinado em 26/01/2011, aprovou o pagamento de lucros e resultados de 2010 (primeiro e segundo semestre), evidenciando-se mais uma vez a **inexistência** de metas a serem cumpridas pelos empregados para recebimento do benefício.

Como se vê, o fundamento para desconsideração dos pagamentos a título de PLR se deu (somado aos demais) pelo fato de os acordos coletivos assinados se referirem ao pagamento de lucros ou resultados a períodos anteriores a assinatura.

Todavia, em complementação a fundamentação apresentada no tópico "*c.1.b*", entendo que tal fato não deve implicar, por si só, a descaracterização do pagamento dos lucros ou resultados.

Explico. Se as metas, regras, mecanismos de aferição e demais características dos planos para pagamento da PLR **não necessitam estar expressamente contidos no Acordo Coletivo de Trabalho**, por qual razão exigir que o referido acordo seja pactuado previamente? Importante destacar que, o que deve ser buscado é se, e somente se, as pessoas sujeitas aos pagamentos de PLR tinham o conhecimento das regras dos referidos programas.

Eis o que dispõe a própria Lei nº. 10.101/00:

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:

[...]

§ 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. (grifamos)

Ora, a própria lei estabelece que os programas de metas, resultados e seus prazos podem ser "***pactuados previamente***". Mais uma vez, precisa-se interpretar os fatos buscando-se a sua realidade e a real intenção do legislador, constitucional e infraconstitucional.

Portanto, o que deve ser analisado nos pagamentos das referidas rubricas é o seguinte: OS PAGAMENTOS REALIZADOS FORAM FEITOS À MARGEM DO CONHECIMENTO DOS SEUS BENEFICIÁRIOS ACERCA DA EXISTÊNCIA DE MECANISMOS E/OU AFERIÇÃO DE METAS, SEM A EXISTÊNCIAS DE REGRAS E A SUA DIVULGAÇÃO?

Ao que nos parece, não. Tampouco o AFRFB aprofundou-se nessa verificação. Como se viu dos fatos acima, o fato para a desconsideração foi a análise objetiva da data dos pagamentos e a data da assinatura dos acordos coletivos.

Assim já decidiu a 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção deste Conselho, **por maioria de votos (4x2) acerca deste ponto específico**:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR).

Uma vez comprovado que os segurados tinham prévio conhecimento das metas e demais requisitos para o benefício,

ainda que a assinatura do acordo seja posterior ao exercício de apuração, entende-se cumprida e superada a exigência legal.

Assim, sendo o fundamento do auto de infração a assinatura dos acordos coletivos em períodos posteriores aos a que se refiriam os pagamentos, o fato de toda a documentação costada ao processo administrativo fiscal (fls. 1309 e seguintes) demonstrarem, inequivocamente, que desde o início do ano de 2009 estavam firmados os planos de metas, métodos de avaliação, divulgação de resultados etc, atestam que este requisito (conhecimento e negociação pelos empregados) estava atendido para este período.

Portanto, afastado o referido fundamento (data da assinatura do Acordo Coletivo) para os lançamentos referentes às competências dos anos-calendários 2009 e 2010, que são os que tiveram provas apresentadas no presente processo (fls. 1309 e ss.).

c.2) PAGAMENTOS DE LUCROS E RESULTADOS - RUBRICAS DA FOLHA DE PAGAMENTO: "0887 - PLR META POR EQUIPE" E "0895 - PLR META GERAL"

No referido tópico, a fiscalização aponta como fundamentos para a realização do lançamento:

2.4.33 De todo o exposto, extrai-se que embora tenha havido o estabelecimento de Metas a serem cumpridas pelos empregados, de maneira a justificar o pagamento de lucros e resultados (PME), rubricas da folha de pagamento "0887" e "0895", constatou-se que as metas estabelecidas não tiveram aprovação antes do início de cada semestre, comprovando-se também que em determinados casos as aprovações ocorreram já decorridos metade do período de apuração (3 meses), prejudicando, no entendimento desta fiscalização, os participantes dessas equipes. Além desse ponto, destacamos outros pontos verificados:

- Do Regulamento do Plano não constaram as metas aprovadas pelas diversas equipes;
- O Regulamento do Plano não foi arquivado/registrado nos Sindicatos representativos dos empregados;
- Aprovação das metas pelos empregados se deu após o início do período de apuração;
- Não houve aprovação de alguns empregados;
- Não foram disponibilizados os resultados do PME, não conseguindo esta fiscalização comprovar a transparência do Programa;
- Algumas Equipes tiveram Metas baseadas em resultados de outras Equipes, o que prejudica os participantes dessas equipes, pois seus resultados não dependem de seus esforços.

2.4.34 Considerando que as **regras adjetivas** previstas na Lei 10.101/00, referem-se também como devem ser demonstrados os mecanismos de aferição, inclusive formulários e relatórios internos de avaliações e, sobretudo as qualidades do desempenho do empregado, como este será avaliado é forçoso concluir que os instrumentos sob análise são falhos quanto às **regras adjetivas** para o recebimento das verbas do PME, o que afronta o disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101.

Como se vê, o AFRFB reconhece que **houve o estabelecimento de metas a serem cumpridas pelos empregados**. Porém, entende que no regulamento dos planos não constaram as referidas metas.

Aqui se faz importante a seguinte observação: dentro do contexto analisado pelo AFRFB, pelas próprias conclusões por ele obtidas, significa que a empresa não estabelecia as metas, estas não eram informadas a seus empregados (nem negociadas com estes) e nem existiam meios de aferição das mesmas?

A título de destaque, vejamos os períodos em que eram aprovados os planos e o "prazo" que fez o AFRFB invalidá-los (a título exemplificativo, dois dos semestre indicados no Relatório Fiscal):

1º Semestre de 2010 – EQUIPES

- MANUTENÇÃO – Aprovou na primeira quinzena de janeiro de 2010;
- CONTRATO – 03 – Aprovou na segunda quinzena de fevereiro de 2010;
- AQUISIÇÃO – 01 – Aprovou na primeira quinzena de fevereiro de 2010;
- ABASTECIMENTO – 02 – Aprovou em fevereiro de 2010 e os empregados em férias não assinaram o documento;
- PÁTIOS – Aprovou na primeira quinzena de março de 2010;
- ÁREA REDUÇÃO- EQUIPE MANUTENÇÃO: Aprovou primeira quinzena de março de 2010;
- ÁREA REDUÇÃO- EQUIPE CONTROLE PROCESSOS: Aprovou em fevereiro de março de 2010;
- ÁREA REDUÇÃO- EQUIPE ALTO FORNO: Aprovou final de fevereiro de 2010;
- LAMINAÇÃO LB1, LB3, LB4 E RETÍFICA: aprovou na primeira quinzena de fevereiro de 2010;
- PB1, PB3, EB1 e EB2 – Aprovou na segunda quinzena de março de 2010.

2º Semestre de 2010 – EQUIPES

- RELATÓRIOS E PROJEÇÕES: Aprovou na segunda quinzena de agosto de 2010;
- LINGOTAMENTO CONTÍNUO: aprovou no final de julho de 2010;
- REFRATÁRIOS: Aprovou no final de julho e início de agosto de 2010;
- LINGOTAMENTO CONTÍNUO: aprovou no final de julho de 2010;
- ESMERILHADEIRA: aprovou no final de julho de 2010;
- AOD-L e VOD2: aprovou no final de julho de 2010;
- METÁLICOS: Aprovou início de julho e final de julho/2010;

Cabe a reflexão: a meta do primeiro semestre de 2010 ser aprovada em janeiro daquele ano, implica em inviabilizar o programa? Veja-se que para o referido semestre, a aprovação mais tarde se deu na primeira quinzena de março, ou seja, na primeira metade do terceiro mês do semestre. Em que pese a conclusão do AFRFB, corroborada pelo acórdão *a quo*, tais dados não impedem que essas metas sejam consideradas.

Mais uma vez, vemos as regras do sistema serem interpretadas de modo **absolutamente** restritivo, esquecendo-se, novamente, do intuito do constituinte e do legislador infraconstitucional, qual seja, não fazer incidir a contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados.

Às fls. 1964 e ss. está o quadro de acompanhamento do Plano de Metas por Equipe - PME.

A mesma interpretação deve ser dada as seguintes constatações:

- O regulamento do plano não foi arquivado/registrado nos Sindicatos dos empregados;
- Não houve a aprovação de **alguns** empregados;
- Algumas equipes tiveram metas baseadas em resultados de outras equipes.

Quanto ao registro/arquivamento no sindicato, destacamos, mais uma vez, que não há esta exigência na Lei nº. 10.101/00. O que deve ser arquivado é o Acordo Coletivo (§ 2º do art. 2º da Lei nº. 10.101/00), o qual foi.

Alguns empregados não terem aprovado, inviabiliza o plano? Ou inviabilizaria o recebimento destes empregados? Não nos parece crível, razoável e lógico, desconsiderar-se um plano de metas porque um ou outro funcionário não teria aprovado.

Com relação às metas de determinadas equipes servirem para a apuração de resultados de outras, embora mencionado, tal fato não foi comprovado. Que equipes se enquadraram nesta situação, também não foi indicado, fato que, neste contexto, não permite desconsiderar os planos e todas as suas regras existentes.

Portanto, como já mencionado nos tópicos anteriores, os planos devem ser analisados dentro de um contexto, dentro da realidade em que estão inseridos.

Não há como se desconsiderar planos como os apresentados pela empresa recorrente, com diversas regras, nuances, detalhes para diversas equipes, a ponto de se atentar a pequenos detalhes buscando formas de desconsiderá-los. Mais uma vez, destaca-se, como devem ser observados e analisados os planos e os pagamentos de participação nos lucros e resultados: dentro do contexto em que inseridos na legislação pátria, nos termos da imunidade prevista no texto constitucional, sem que a legislação ordinária seja interpretada restritivamente a ponto de que tais pagamentos sejam desconsiderados por detalhes que, se inexistentes, não tem o condão de afastar a natureza do pagamento.

Neste sentido, importante destacar a jurisprudência desta colenda 1ª Turma da 4ª Câmara, em composição anterior:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. IMUNIDADE. AUSÊNCIA E/OU IMPOSSIBILIDADE DE CONVENÇÃO COLETIVA DO SINDICATO ESPECÍFICO. CCT DE SINDICATO CONGÊNERE. VALIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, mormente por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho, conquanto que observados os requisitos legais inscritos na Lei nº 10.101/2000.

Na hipótese de inexistência de Convenção Coletiva de Trabalho do Sindicato específico de parte dos trabalhadores da contribuinte, sobretudo em razão de impossibilidade técnica de fazê-lo, a adoção de CCT de Sindicato congênere não fere os pressupostos legais de tal verba, mormente quando adotado para todo o grupo econômico da empresa, em observância ao princípio da razoabilidade, bem como à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve

ser interpretada de maneira ampla e não restritiva. (CARF, Acórdão 2401-003.112 - 17 de julho de 2013)

Assim, com base nas razões acima expostas, entendo que deve ser afastado o lançamento sobre as rubricas tratadas no presente subtópico.

c.3) PAGAMENTOS DE LUCROS E RESULTADOS - RUBRICA DA FOLHA DE PAGAMENTO: "1578 - PLR GEDP"

No lançamento sobre a referente rubrica, o AFRFB apresenta a seguinte conclusão:

- Não foram apresentados documentos que comprovem a aprovação das metas no programa GEDP pelos empregados, nem que estas tenham sido discutidas pelas partes interessadas;
- Pelos resultados disponibilizados à fiscalização referentes ao programa GEDP, não foi possível comprovar a transparência do mesmo, posto que registradas no sistema denominado GPS e atualizadas pelos próprios beneficiários, existindo avaliações individuais realizadas por superiores imediatos, o que as torna subjetivas;

Às fls. 2256 e ss. a recorrente traz os documentos atinente ao plano GEDP. Neles se encontram o regulamento do programa GEDP dos anos de 2009 e 2010, com todas suas regras, métodos de aferição de desempenho etc., e na sequência são trazidos demonstrativos de avaliação de alguns dos empregados.

Referido programa tais especificadamente os critérios de avaliação, a quais profissionais se destina, critérios de cálculo, resultados etc., tudo devidamente detalhado e explicitado, com exacerbado rigor.

Como mencionado e comprovado, mediante os documentos de avaliação trazidos, muitas destas informações são alimentadas pelos próprios profissionais, que posteriormente passam por uma avaliação de seus superiores. Tais fatos, no meu entender, comprovam a existência da participação dos empregados no programa, bem como a sua aprovação das referidas metas, posto que se não participassem destas, ou não as aprovassem, bastaria não alimentar o sistema ou prestar as informações exigidas.

No tocante a análise específica destas metas e formas de avaliação, entendo ser absolutamente descabido o enfrentamento deste mérito, ao contrário do que entendeu o AFRFB.

A Lei nº. 10.101/00 estabelece que as metas devem ser definidas, bem como os mecanismos de aferição das informações, periodicidade da distribuição, períodos de vigência e prazos para revisão do acordo (art. 2º, § 1º), porém, não define **como** deve ser feito, tampouco estabelece regras para tal.

Assim, o trabalho do AFRFB e, conseqüentemente, destes julgadores, deve ser simplesmente verificar se atendido tal requisito pelos contribuintes, sendo descabida a análise meritória destas regras, as quais fogem a competência destes profissionais, seja por estarem alheios da realidade fática e da atividade operacional dos contribuintes, seja pela

inexistência de critérios objetivos previstos na legislação a fim de permitir desqualificar os programas apresentados.

Portanto, constatada a existência de critérios e metas, que correspondem às realidades intrínsecas das atividades desenvolvidas pela empresa, descabido ao agente fiscalizador, bem como ao julgador administrativo, estabelecer juízo de valores a subjetividades destas metas e critérios estabelecidos, razão pela qual deve ser afastado o lançamento sobre a rubrica em análise no presente subtópico.

c.3.1) CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE PAGAMENTOS EFETUADOS A DIRETORES (SEGURADOS CONTRIBUENTES INDIVIDUAIS) - RUBRICA "1578 - PLR GEDP"

Ainda dentro da rubrica "1578 - PLR GEDP" também foi realizado o lançamento em virtude de parte destes valores terem sido pagos como PLR a diretores não empregados da empresa recorrente.

Entendeu a fiscalização que sobre tais valores deve incidir a contribuição previdenciária, posto que estes profissionais, por não revestirem a natureza de empregados, mas sim de contribuintes individuais, não fazerem jus ao pagamento de PLR e da consequente imunidade sobre tal, caso esta se verificasse no entender da fiscalização.

Segundo o AFRFB, a lei nº. 10.101/00 cuida da participação nos lucros ou resultados somente de empregados e não de contribuintes individuais, o que estaria claro no seu artigo 2º:

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:

Utiliza-se, ainda, do artigo 111 do CTN, ao fundamentar que isenções se interpretam literalmente.

A recorrente defende que inúmeras decisões administrativas corroboram com a possibilidade de pagamento da PLR aos diretores não empregados na forma da Lei nº. 10.101/00, assim, apurava os valores pelo Plano de Gestão e detinha como limitador e autorizados para pagamento os limites da Lei nº. 6.404/76, sempre com anuência dos seus acionistas.

Trata-se de matéria deveras já apreciada no presente Conselho, com jurisprudência em ambos os sentidos.

Nesse caso, tendo em vista o rigor técnico e a clareza da fundamentação utilizada pela Conselheira Ana Paula Fernandes, em declaração de voto proferida no acórdão nº. 9202-004.261, de 23 de junho de 2016, na 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo entendimento restou vencido por voto de qualidade, reproduzo e utilizo como razões de decidir:

"A base normativa das contribuições previdenciárias, além do art. 195, I, "a" da Constituição, é a Lei nº 8212/91. Esta, até pela delimitação expressa da Lei Maior, limita a tributação

previdenciária a rendimentos do trabalho, somente¹. Tanto histórica como normativamente, a contribuição previdenciária é delimitada a rendimentos do trabalho, tendo em vista o objetivo das prestações previdenciárias em substituir rendimentos habituais do trabalhador, os quais, por regra, são derivados da atividade laboral.

*Ou seja, a legislação vigente, de forma muito clara, delimita a incidência previdenciária, em qualquer hipótese, a **rendimentos do trabalho**.*

A dicotomia entre rendimentos do trabalho e capital, de forma alguma, é tema inédito. Desde Adam Smith, é consensual que o salário decorre do trabalho, enquanto o lucro retrata o rendimento do capital investido pelo empresário. Mesmo na atualidade os economistas contemporâneos, ainda que eventualmente críticos às premissas e conseqüências do sistema capitalista, não argüem qualquer contrariedade a esta clássica concepção³.

É também intuitivo, mesmo para o público leigo, que um conceito não se confunde com o outro. É natural e facilmente perceptível que o trabalho, de modo algum, possui liame imediato com o lucro. Não são incomuns as situações de empresários que, mesmo após longa dedicação ao seu mister, não alcançam qualquer proveito econômico e, não raramente, ainda observam relevante perda patrimonial. Já para trabalhadores, com ou sem vínculo empregatício, o rendimento do trabalho é assegurado pela lei, pois não cabe a eles o risco da atividade econômica, o qual, por natural, é assumido pelo empresário. Seus rendimentos traduzem mera contraprestação pela atividade profissional desempenhada.

Por fim, a distinção encontra espaço, também, no direito positivo brasileiro, por meio do art. 43 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe:

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: **I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos**; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (grifei)*

Como se nota do art. 43, I do CTN, renda tributável, para fins do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é aquela decorrente do produto do capital e/ou trabalho. Ou seja, se há incremento patrimonial – e este é o aspecto nuclear do imposto sobre a renda – proveniente de lucros da atividade econômica pelo empresário ou, cumulativamente, das

retribuições pecuniárias pelos seus serviços, há, em qualquer hipótese, renda tributável.

A base de incidência do imposto de renda é mais ampla que os rendimentos do trabalho. Incluem-se proventos de capital e trabalho. Ambos configuram renda. A dicção legal é clara e não deixa qualquer dúvida sobre a separação necessária entre os conceitos. Igualmente transparente que a Constituição de 1988, mesmo após a EC nº 20/98, optou por tributar, para fins previdenciários, somente os rendimentos do trabalho.

Aqui, enfim, são extraíveis duas conclusões importantes. Primeiro, existe uma distinção relevante, reconhecida ontológica e normativamente, entre rendimentos do trabalho e do capital. Segundo, tal distinção, ainda que irrelevante para o imposto de renda, tendo em vista seu foco na majoração do patrimônio do contribuinte (renda líquida), é fundamental para a contribuição previdenciária patronal, restrita, por mandamento constitucional e legal expresso, a rendimentos do trabalho, somente. Ignorar tal previsão traz como consequência o grave equívoco da tributação previdenciária sobre lucros e resultados a administradores não-empregados.

Ao contrário do imposto sobre a renda, a incidência previdenciária é circunscrita aos rendimentos do trabalho, unicamente. A disposição é categórica e cristalina. Ainda que permita a inclusão de trabalhadores sem vínculo empregatício, somente valores derivados do trabalho podem sofrer a respectiva tributação. Como não poderia ser diferente, caminha no mesmo sentido a regulamentação infraconstitucional da matéria, em estrita observância do mandamento constitucional.

III. A IMPOSSIBILIDADE DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA E A LEI Nº 6.404/76

Após o advento da Emenda Constitucional nº 20/98, ao ampliar as possibilidades de incidência da cota patronal previdenciária, a correspondente adequação legal veio com a Lei nº 9.876/99, ao dar nova redação ao art. 22, I da Lei nº 8.212/91, responsável pela previsão da cota patronal previdenciária:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: I - vinte por cento sobre o total das **remunerações** pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas 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. (grifei).

Como se nota – e não poderia ser diferente – o legislador ordinário, em perfeita adequação ao novo mandamento constitucional, alargou a incidência da cota patronal previdenciária, como era desejado desde a Lei nº 7.787/89, mas desta vez, com a competência tributária prévia devidamente estabelecida. No entanto, como se percebe do preceito reproduzido, a incidência é, ainda, restrita aos rendimentos do trabalho.

*Dito de outra forma, amplia-se a base de incidência da cota patronal **não** por incluir valores outros além dos rendimentos do trabalho, mas, unicamente, pela inserção de remunerações pagas ou devidas a outros segurados, além de empregados. Este sempre foi o real objetivo da alteração constitucional, aqui devidamente conquistado. Novamente, não há qualquer previsão na Lei nº 8.212/91 que albergue a incidência de contribuições previdenciárias sobre os lucros e resultados de diretores não-empregados. Não é de imposto de renda que se trata, mas sim de contribuição previdenciária.*

Neste ponto, merece referência a Lei nº 8.212/ 91, no art. 28, III, a qual prevê, como salário-de-contribuição de contribuintes individuais, a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria. O pagamento de lucros e resultados, como visto, não reflete remuneração, pois não se trata de rendimento do trabalho. Aqui, não há inclusão de tais valores na base previdenciária, seja do segurado ou da empresa. Como reconhece o próprio Regulamento da Previdência Social - RPS, no art. 201, § 5º, somente na hipótese de ausência de discriminação entre a remuneração do capital e do trabalho, na precisa dicção do RPS, é que haverá a potencial incidência sobre o total pago ou creditado ao contribuinte individual, haja vista a comprovada fraude.

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em sintonia com a Constituição e a Lei nº 8.212/91, no art. 201, § 5º, expressamente reconhece a dualidade entre rendimentos do capital e trabalho, especialmente quando voltados a segurados contribuintes individuais:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...) § 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

*II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando **não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social** ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (grifei)*

Apesar de tratar-se, em regulamento, de tema específico da tributação de sócios administradores de sociedades civis, os quais, não raramente, camuflam suas remunerações por meio de lucros arbitrados e desprovidos de suporte contábil, há importante reconhecimento, ainda que implícito, da ausência de tributação dos rendimentos derivados do capital. Também incabível arguir que o tratamento dado a sócios administradores de sociedades prestadoras de serviço não possam, como exposto no art. 201, § 5º do RPS, aplicar-se a administradores não-empregados de sociedades anônimas. Esta distinção não existe na legislação previdenciária⁴. Desde o advento da Lei nº 9.876/99, ao criar o segurado contribuinte individual, mediante a unificação das categorias autônomo, equiparado a autônomo e empresário, nota-se a rígida adequação de tais segurados ao mesmo regramento. Este aspecto consta, expressamente, da exposição de motivos do Projeto de Lei nº 1.527/99, que resultou na Lei nº 9.876/99⁵.

A previsão é, em certa medida, desnecessária, tendo em vista a falta de suporte constitucional para sua tributação. De toda forma, sua inclusão em regulamento, externando a interpretação da própria Administração, reflete relevante fundamento para o adequado tratamento previdenciário aos valores de lucros e resultados pagos a administradores. A ideia geral é no sentido de que contribuintes individuais somente terão a respectiva incidência previdenciária sobre os valores que visarem retribuir o trabalho, e nunca o capital. Em resumo, estamos diante de uma não incidência. ⁴

Também importa notar o art. 152 da Lei nº 6.404/76, ao estabelecer que eventual distribuição de valores derivados do trabalho ou capital é atribuição da Assembléia Geral, nas regras internamente estabelecidas. A inaplicabilidade da Lei nº 10.101/00 ao caso, tendo em vista também a existência regramento mais específico, não implica a admissão, na base previdenciária, de valores completamente desvinculados do rendimento do trabalho. Como se disse, adota o fisco federal uma premissa correta para alcançar uma conclusão errada.

Os rendimentos pagos a administradores não empregados, nos termos da Lei nº 6.404/76, em posição oposta aos valores pagos a empregados, não possuem correlação necessária com o trabalho, não possuindo, portanto a mesma natureza

contraprestacional que o salário. Em razão disto, para empregados, seria necessária a lei qualificando e delimitando os valores desprovidos de natureza salarial, dentro de um quadro normativo rigoroso. Para administradores, como a regra é diversa, a necessidade de legislação específica perde o sentido.

Neste sentido, merece referência a Instrução CVM nº 480, de 7 de dezembro de 2009. A mesma, ao dispor sobre a retribuição pecuniária a administradores, expressamente prevê, em extensa regulamentação, a necessária apresentação de indicadores de desempenho, composição com eventos societários diversos, como alienação de controle acionário, apólices de seguros, e até mesmo o pagamento em ações (item 13). Enfim, o art. 152 da Lei nº 6.404/76, ao pretender acabar com a tradição até então existente de pagamentos meramente simbólicos a administradores, em momento algum pretendeu convertê-los em verbas salariais. A própria suspensão do contrato de emprego, nas hipóteses de promoção de empregado à diretoria, já denota a natureza diversa da relação jurídica estabelecida e, por consequência, dos valores recebidos.

*Pouco referido, mas igualmente importante, como forma de evidenciar a ausência de natureza salarial de valores pagos a administradores não empregados, é a regulamentação da matéria na Lei de Falências (Lei nº 11.101/05). A citada lei, no art. 83, prevê a prioridade dos créditos trabalhistas no processo de falência, limitados a 150 salários mínimos (inciso I). Já os créditos devidos de sócios e administradores, no extremo oposto da lista, são qualificados como créditos subordinados (inciso VIII). Ora, se os valores devidos a administradores são dotados de natureza salarial, como deseja a fiscalização federal, como poderiam não possuir o mesmo privilégio que os valores devidos a empregados, nos limites previstos na Lei nº 11.101/05? **Não poderia a lei prever uma igualdade de natureza jurídica para fins tributários e outra para fins trabalhistas e falimentares. Sob qualquer perspectiva, a premissa fiscal não se sustenta.***

Nesse sentido, inclusive o professor Fábio Zambitte se manifestou recentemente em artigo publicado no Portal Jurídico Migalhas:

"Não obstante o cenário negativo nas jurisprudências judicial e administrativa, tenho convicção que a cobrança da cota patronal previdenciária sobre os valores pagos a diretores não-empregados não encontra suporte tanto na Constituição como na legislação vigente, externando incongruências irreconciliáveis com a própria regulamentação administrativa da matéria. O tema ainda sofre com as compreensões equivocadas sobre base tributável previdenciária, não raramente tentando igualar as dinâmicas impositivas do imposto de renda e da cota patronal previdenciária. Tal premissa, além de contrária a todos os preceitos normativos vigentes, ainda ignora o papel do sistema protetivo como substituidor de rendimentos habituais, responsáveis pela manutenção do segurado e sua família. A

tentativa de alargamento forçado da base previdenciária, mais do que uma preocupação abstrata com a correta aplicação das regras legais e constitucionais de competência tributária, traduz uma arbitrariedade fiscal com foco exclusivo no aumento de receitas para um sistema atuarialmente desequilibrado. Sem embargo, insisto que, como reconhece a própria regulamentação administrativa, se um contribuinte individual, sócio administrador de sociedade limitada, pode receber valores derivados do capital – lucro – sem a consequente tributação e independente da submissão aos ditames da Lei nº 10.101/00, o mesmo valerá para qualquer contribuinte individual, o que inclui diretores não empregados de sociedades anônimas".

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso do contribuinte para fins de reformar o acórdão recorrido, devendo ser cancelados os autos de infração, pois não há juridicamente como se falar em contribuição previdenciária dos valores pagos pela recorrente a título de PLR aos diretores estatutários, nos termos do artigo 152, § 1 da Lei 6404/76, tendo em vista expressa norma de isenção instituída pela alínea "j", §9, do artigo 28 da Lei 8212/91."

Assim, com base nas razões acima reproduzidas, por entender cabível a incidência da contribuição previdenciária incidente sobre o pagamento de PLR a diretores não empregados, afasto o lançamento sobre a rubrica objeto de análise no presente subtópico.

c.4) PAGAMENTOS A COOPERATIVAS DE TRABALHO

Ainda, o AFRFB também realizou o lançamento decorrente da contratação de serviços de cooperativas de trabalho contratados pela recorrente, nas modalidades de transporte, saúde e geral, nos termos do art. 22, IV, da Lei nº. 8.212/91.

Todavia, como de conhecimento público, inclusive da própria DRJ no acórdão recorrido, o Supremo Tribunal Federal, por meio do RE nº. 595.838, julgado em 23/04/2014, julgou inconstitucional a cobrança da referida contribuição, sob a sistemática do art. 543-B do CPC, nos seguintes termos:

EMENTA Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na

relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. (RE 595838, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014)

Assim, por força do art. 62, § 1º, II, b, do Regimento Interno do CARF (RICARF), as decisões definitivas de mérito julgadas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática do art. 543-B da Lei nº. 5.869/73, devem ser seguidas e reproduzidas pelos conselheiros:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal o u do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Isto posto, aplico o entendimento do acórdão acima mencionado e, via de consequência, deve ser afastado o lançamento com base na contratação de serviços de cooperativas nos termos do art. 22, IV da Lei nº. 8.212/91.

É como voto.

Processo nº 15504.724696/2014-73
Acórdão n.º **2401-004.508**

S2-C4T1
Fl. 3.029

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito,
DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL.

(assinado digitalmente)

Carlos Alexandre Tortato

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço licença ao nobre Relator para discordar do voto proferido, exclusivamente nas matérias a seguir expostas.

a) Pedido de perícia

Na fase recursal a recorrente reiterou o pedido de perícia, o qual havia sido indeferido em primeira instância. O Relator conclui pela necessidade da realização da perícia requerida pela autuada, a fim de que fossem analisados e respondidos os quesitos formulados a seguir transcritos:

1) Apresentar todos os acordos coletivos que a empresa recorrida possuía no período autuado (anos-calendário 2009 e 2010) e informar se nestes acordos havia previsão de pagamento de Participação nos Lucros e Resultados, bem como quais os valores acordados e quais os seus beneficiários atingidos;

2) Verificar e informar se nos Programas PME e GEDP do período autuado haviam regras claras e objetivas quanto a fixação do direito à Participação dos empregados nos Lucros e Resultados a serem obtidos e ali especificados, e se estas regras eram de fato exteriorizadas aos participantes e como se dava essa publicidade;

3) Quanto aos programas PME e GEDP, informar, de forma clara e precisa, como estes são desenvolvidos, especialmente quanto aos seus objetivos (se ligados aos resultados empresariais e individuais), sua fórmula de cálculo para pagamento da PLR, quais as metas gerais e quais as metas individuais pactuadas, acaso existentes, e como estas são aferidas;

3.1) Quanto às metas questionadas no item 3), verificar e informar se há um acompanhamento e a devida publicidade daquelas nos referidos planos no decorrer do período de apuração;

4) A empresa Recorrente possui convênios com as entidades denominadas "Terceiros" que lhe confirmam o benefício de redução das alíquotas das contribuições destinadas a estas entidades? Se possuir, apresentar quais as alíquotas existentes e atualmente vigentes em cada um dos convênios existentes atualmente em vigor.

O exame pericial é um meio de prova, necessário apenas quando a elucidação de fato ou o exame de matéria demanda o auxílio de um especialista em determinado ramo específico do conhecimento. É dizer que a realização da perícia não constitui direito subjetivo do interessado.

Desde que fundamentado pelo julgador, o indeferimento da perícia não é motivo suficiente para declaração de nulidade da decisão, tampouco para caracterizar o cerceamento do direito de defesa.

Como destinatário final da perícia, compete ao julgador avaliar a prescindibilidade e viabilidade da produção da prova técnica para a elucidação dos fatos e/ou como instrumento de convicção para a solução da lide.

Pois bem. Todos os esclarecimentos solicitados pela recorrente, acima reproduzidos, prescindem de análise pericial.

Isso porque a demonstração da inocorrência de fatos alegados pela autoridade lançadora se dá por meio de provas documentais, mediante juntada pela interessada dos acordos coletivos, programas de participação nos lucros ou resultados, planos de metas e mecanismos de aferição, das planilhas de avaliação e controle de desempenho dos trabalhadores, atas de participação formal do sindicato da categoria ou da comissão paritária nas negociações, entre outras.

Quanto às contribuições devidas a terceiros, é o bastante trazer aos autos cópia fiel do convênio celebrado para recolhimento do tributo diretamente à respectiva entidade ou fundo.

À primeira vista, o julgador administrativo está habilitado a apreciar a documentação relacionada às matérias controvertidas que deve ser juntada aos autos pela parte interessada, ficando dispensado o pronunciamento alheio para a apreensão de fatos, bem como para o convencimento do julgador a respeito do conjunto probatório como um todo carreado ao processo administrativo.

Dessa feita, não enxergo o motivo pelo qual a comprovação das alegações da recorrente não possa ser realizada no corpo dos autos, necessitando da colaboração de um perito para elucidar as questões propostas.

Como cediço, a perícia não é via que se destine a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

Logo, deve ser mantido o indeferimento do pedido de perícia, conforme decisão de piso, prosseguindo-se no exame das demais matérias de defesa contidas na peça recursal.

b) Alíquota das contribuições devidas a terceiros

O item 2.2.1.3 do Relatório Fiscal, copiado no voto do Relator, é bem claro no sentido de que a autoridade fiscal no curso do processo investigatório (fls. 39)

"não considerou os documentos [apresentados pela empresa] como prova da existência dos Convênios para recolhimento direto das contribuições destinadas ao SESI e ao SENAI, razão pela que considerou a alíquota de 5,8% para cálculo das contribuições destinadas às outras entidades e fundos (...)"

Nada obstante, o fiscal autuante utilizou no levantamento do crédito tributário o somatório de alíquotas reduzidas equivalente a 3,3% para todos os estabelecimentos, exceto para a filial de CNPJ 33.390.170/0013-12, que aplicou o percentual integral com relação aos terceiros (5,8%).

Tendo em conta o conteúdo da acusação fiscal, a utilização do percentual de 3,3% é indicadora da ocorrência de um provável equívoco na operacionalização do lançamento fiscal na parte relacionada à incidência de alíquotas sobre a base de cálculo de remuneração dos trabalhadores, o que resultou, ao final, em constituição de crédito tributário de contribuições devidas a terceiros a menor.

Contudo, o agravamento da exigência inicial somente é possível por meio de lançamento complementar, atividade que não compete ao julgador administrativo.

Por outro lado, é inviável reduzir o percentual destinado a terceiros regularmente lançado, referente ao CNPJ 33.390.170/0013-12, quando ausentes provas hábeis e suficientes da existência de convênios para recolhimento direto ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai) e ao Serviço Social da Indústria (Sesi) das contribuições devidas por lei.

Embora um meio de prova de fácil produção pelo interessado, inexplicavelmente a recorrente não se desincumbiu do ônus probatório, pois não identifiquei, ao folhear os autos digitais, a presença das cópias dos alegados convênios.

Os documentos de fls. 1.232/1.245 não equivalem aos ajustes formais entre as partes com o fim específico de viabilizar a arrecadação direta das contribuições devidas às entidades mencionadas, sem a intermediação da Administração Tributária.

Em consequência, mantenho a alíquota da contribuição destinada a terceiros, referente ao CNPJ nº. 33.390.170/0013-12, aplicada no montante total de 5,8% pela autoridade fiscal.

c) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)

Como bem pontuado pelo I. Relator, a discussão central de mérito no processo administrativo envolve o pagamento pela empresa de participação nos lucros ou resultados a seus segurados empregados e contribuintes individuais (diretores não empregados).

Segundo a fiscalização, ao deixar de respeitar as regras e os requisitos legais estabelecidos na legislação tributária, a empresa atraiu a incidência sobre tais pagamentos das contribuições previdenciárias, assim como das contribuições reflexas devidas a terceiros.

Com contraposição, a recorrente defende que a política de pagamento de remuneração variável operacionalizada pela empresa atende aos ditames constitucionais e legais e, portanto, escapa à tributação.

Os documentos que instruem os autos bem demonstram a estrutura dos programas de participação nos lucros ou resultados implementados pelo sujeito passivo ao longo do período fiscalizado. De uma forma transparente, o recurso voluntário reforça os modelos adotados pela empresa e defende a desvinculação dos pagamentos com relação à parcela salarial devida aos trabalhadores (fls. 2.853/2.887).

No que tange aos segurados empregados, o pagamento da participação nos lucros ou resultados é composto de dois modelos denominados "PME" e "GEDP":

(i) O Plano de Metas por Equipe (PME) é aplicável aos empregados chamados "operacionais", a partir da fixação e avaliação do cumprimento de metas por equipe e metas gerais (fls. 772/779).

(ii) Já o Programa de Gestão de Desempenho (GEDP) está baseado em metas individuais dos empregados e metas corporativas, com aplicação aos gerentes, consultores, analistas e técnicos de nível superior especializado (fls. 985/1.012).

(iii) Além disso, a negociação coletiva estabelece um "plus" fixo, de forma adicional aos resultados acima mencionados.

Quando aos diretores não empregados, a participação nos lucros ou resultados é paga na forma de remuneração variável aferida considerando o atingimento de metas individuais e corporativas, utilizando-se da mesma sistemática do Programa GEDP, a eles também voltado (fls. 985/1.012).

No curso do procedimento fiscal, a autoridade lançadora identificou que os pagamentos realizados pela empresa em função dos programas de participação nos lucros ou resultados estavam segregados por rubricas, discriminadas nas folhas de pagamento e escrituração contábil. Por uma questão metodológica, a fiscalização optou em expor a situação concreta existente quanto às participações pagas aos segurados empregados e diretores estatutários igualmente tomando como referência as rubricas utilizadas pela empresa na sua documentação.

Não significa, porém, compreender que as razões da autoridade fiscal para a constituição do crédito tributário devem ser analisadas isoladamente, deixando de lado, para fins de confronto com a disciplina da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, o exame integrado dos programas de participação nos lucros ou resultados.

Ao detalhar a legislação tributável aplicável aos fatos jurídicos, o agente fiscal destacou que a participação nos lucros ou resultados tem por finalidade a integração entre o capital e trabalho, como incentivo à produtividade, devendo atender a vários requisitos para ficar de fora do alcance da tributação, em conformidade com o art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, em especial (item 2.4.13 do Relatório Fiscal, às fls. 43):

2.4.13.1 *Resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria e/ou por convenção ou acordo coletivo;*

2.4.13.2 Dessa negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo; (GRIFOS E DESTAQUES DO ORIGINAL)

Passa-se, na sequência, à análise dos pagamentos realizados pela recorrente a título de participação nos lucros ou resultados.

c.1) PLR aos segurados empregados

De acordo com o art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, a participação nos lucros ou resultados deverá decorrer de negociação coletiva entre o empregador e os seus empregados, nesses termos:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

(...)

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

(...)

Independentemente da via de negociação adotada, é obrigatória a participação do sindicato representativo da categoria. Há uma expressa, literal e inequívoca determinação do legislador ordinário nesse sentido. Mesmo a comissão paritária escolhida pela empresa e trabalhadores para tratar do programa de pagamento adicional como incentivo à produtividade, deverá contar com a participação de um representante do sindicato.

A previsão de intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade assegurar os interesses dos trabalhadores e contribuir para um melhor equilíbrio de forças com vistas à elaboração do documento que conterá os direitos substantivos e regras adjetivas da participação. Com o arquivamento do instrumento de acordo na entidade sindical, além de comprovar os termos celebrados, possibilita exigir da empresa o cumprimento das regras estipuladas.

A empresa se refere à existência de programas espontâneos, posteriormente convalidados pela negociação coletiva anual entre empregador e sindicato, por intermédio da assinatura de acordos coletivos.

A fiscalização trouxe aos autos os correspondentes Acordos Coletivos de Trabalho (fls. 733/771). No Relatório Fiscal, há um quadro resumo com as cláusulas associadas à participação dos empregados nos lucros ou resultados (item 2.4.21, às fls. 45/46).

Para melhor análise do conteúdo das cláusulas, reproduzo as disposições contidas nos acordos coletivos de trabalho.

Acordo Coletivo de Trabalho de 2008/2009 (fls. 733/744)

Vigência: 1º/11/2008 a 31/10/2009

Assinatura: 5/12/2008

CLÁUSULA 13ª - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS 2008: As partes estabelecem o pagamento de uma parcela fixa, no valor de R\$ 3.600,00 (três mil e seiscentos reais), mais o valor correspondente a 80% (oitenta por cento) do salário nominal de cada empregado, garantindo-se um valor mínimo de R\$ 4.800,00 (quatro mil e oitocentos reais) a serem pagos até a segunda semana de janeiro. Deste total será deduzido o valor de R\$ 1.400,00 (mil e quatrocentos reais) adiantados em julho de 2008.

§ 1º - Fazem parte desta cláusula os valores do PME - Plano de Metas por Equipe, referentes ao primeiro semestre de 2008, pagos no mês de julho de 2008 e os valores do segundo semestre de 2008, a serem pagos no mês de janeiro de 2009.

§ 2º - Não se incluem nesta cláusula os Aprendizes de Ofício.

§ 3º - O valor pago a título de participação nos lucros não integrará o salário para qualquer efeito, não sendo incorporado para efeito de cálculo de parcelas rescisórias, benefícios e/ou demais consectários.

Acordo Coletivo de Trabalho de 2009/2010 (fls. 746/758)

Vigência: 1º/11/2009 a 31/10/2010

Assinatura: 5/1/2010

CLÁUSULA DÉCIMA SÉTIMA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS 2009: As partes estabelecem o pagamento de uma parcela fixa, no valor de R\$ 3.200,00 (três mil e duzentos reais), mais o valor correspondente a 70% (setenta por cento) do salário nominal de cada empregado, garantindo-se um valor mínimo de R\$ 4.200,00 (quatro mil e duzentos reais) a serem pagos até o dia 13/01/2010.

§ 1º - Fazem parte desta cláusula os valores do PME - Plano de Metas por Equipe, referentes ao primeiro semestre de 2009, pagos no mês de julho de 2009 e os valores do segundo semestre de 2009, a serem pagos no mês de janeiro de 2010.

§ 2º - Não se incluem nesta cláusula os Aprendizes de Ofício.

§ 3º - O valor pago a título de participação nos lucros não integrará o salário para qualquer efeito, não sendo incorporado pra efeito de cálculo de parcelas rescisórias, benefícios e/ou demais consectários.

Acordo Coletivo de Trabalho de 2010/2011 (fls. 759/771)

Vigência: 1º/11/2010 a 31/10/2011

Assinatura: 26/1/2011

CLÁUSULA DÉCIMA SÉTIMA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS 2010: Conforme acordo PLR 2010, assinado em 24/06/2010, as partes estabelecem como valor da parcela fixa o pagamento de R\$ 3.400,00 (três mil e quatrocentos reais), mais o valor correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do salário nominal de cada empregado, garantindo-se um valor mínimo de R\$ 4.500,00 (quatro mil e quinhentos reais). Deste total será deduzido o valor da parcela fixa antecipado em julho de 2010. Ficam mantidas as demais condições estabelecidas no acordo PLR 2010, incluindo PME, assinado em 24/06/2010.

Observa-se que a participação nos lucros ou resultados, segundo os documentos pactuados, consiste em uma parcela fixa e outra variável. A parcela variável é resultado da apuração do PME, de cada equipe, ao passo que a parcela fixa garante um pagamento mínimo a título de participação, proporcional ao salário dos empregados, quando o somatório das partes variável e fixa resultar em montante inferior ao valor de referência estabelecido.

De início, antes de examinar o que está ostensivo nos acordos coletivos, cabe destacar a inexistência de qualquer menção ao Programa GEDP, o que lhe retira, de imediato, o respaldo na negociação coletiva.

Argumenta a empresa que, tal como o PME, o GEDP é um programa de gestão de resultados mantido de forma espontânea, encontrando apoio no § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, que permite expressamente a existência de planos espontâneos para pagamento da participação nos lucros ou resultados.

Reproduzo o preceptivo legal mencionado da Lei nº 10.101, de 2000:

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.

(...)

Ocorre que, como visto, os incisos I e II do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, autorizam apenas duas hipóteses de procedimento para elaboração de planos de participação nos lucros ou resultados.

Ao reportar a programas mantidos espontaneamente pela empresa, é de se convir que a lei pretendeu fazer alusão à participação oriunda da comissão paritária escolhida pela empresa e empregados, integrada, também por um representante indicado pelo sindicato da categoria (inciso I), em contraposição às obrigações surgidas dos acordos ou convenções coletivas de trabalho firmados pelas partes (inciso II).

Tal interpretação sistemática possibilita a coexistência, para o mesmo período de aferição, de dois distintos planos de participação nos lucros ou resultados livres de tributação, desde que no âmbito do regramento da Lei nº 10.101, de 2000.

Evidentemente, não há óbice para que a empresa implemente facultativamente uma participação dos empregados nos lucros, mediante uma iniciativa unilateral, como previsto, por exemplo, no art. 58 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

Art 58 - Podem ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, as participações nos lucros da pessoa jurídica:

I - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;

...)

Porém, nessa última hipótese, será uma participação alheia aos benefícios da Lei nº 10.101, de 2000.

Em relação ao GEDP, portanto, estão ausentes elementos de convicção que possam atestar com segurança que a fixação dos critérios e das condições do plano ocorreu mediante negociação entre a empresa e os empregados, na forma prevista na Lei nº 10.101, de 2000.

A falta de negociação com participação do sindicato da respectiva categoria implica considerar a parcela GEDP como integrante da remuneração e do salário-de-contribuição do trabalhador.

Na sequência, aprofundo a análise dos termos expressos nos Acordos Coletivos de Trabalho.

No que toca aos pagamentos vinculados à parcela fixa, a sua estipulação, na forma realizada nos acordos coletivos, desvirtua a essência do instituto da participação nos lucros ou resultados previsto em lei, visto que desconsidera qualquer esforço individual, da equipe ou mesmo do grupo de empregados para o alcance de índices de produtividade, metas ou resultados, os quais deveriam ser aferidos para fins de cumprimento do pactuado previamente entre as partes.

Nesse sentido, dispõem os arts. 1º e 2º da Lei nº 10.101, de 2000, a seguir reproduzidos:

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 (...)

§ 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.

(...)

Cuida-se, assim, de uma parcela com evidente natureza de complemento salarial, inclusive estando atrelada parcialmente ao salário nominal de cada empregado. Para fazer jus ao benefício descrito no acordo coletivo é suficiente apenas o empregado trabalhar na empresa, como realçou a fiscalização (item 2.4.23 do Relatório Fiscal, às fls. 47).

Por derradeiro, aprecio o que dispõe os acordos coletivos a respeito da parcela variável correspondente ao PME. Consoante os textos reproduzidos, o único aspecto que vem especificado nos acordos coletivos é a previsão de seu pagamento aos trabalhadores no ano-calendário. Nada mais.

Se de um lado é impraticável, em princípio, o acordo coletivo conter o detalhamento integral de metas, critérios e condições acordados entre as partes, de outro é inaceitável a inexistência de qualquer disciplinamento no instrumento decorrente da negociação quanto à explicitação da regras a que estarão submetidos a empresa e os seus empregados para fins da participação nos lucros ou resultados.

A Lei nº 10.101, de 2000, é clara quando afirma que do resultado da negociação, que deve ser formalizado mediante documento, deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, com previsão de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado (art. 2º, § 1º).

Nos acordos coletivos nem mesmo houve preocupação em se estabelecer as condições e os critérios genéricos do PME, em que se faz a opção de transferir a descrição pormenorizada das regras para atos internos que são elaborados em separado, sem prejuízo do aval do sindicato.

A recorrente sustenta que os planos de participação nos lucros ou resultados, tal como o PME, são objeto de prévias discussões e que o acordo coletivo tão somente homologa e ratifica os termos negociados antecipadamente entre as partes.

Vale dizer, há participação direta dos sindicatos dos trabalhadores na negociação muito antes do fechamento do acordo. A empresa colaciona, como exemplo, o Acordo Coletivo de Trabalho de 2010/2011, o qual faz expressa referência à reunião realizada em 24/6/2010.

Pois bem. Segundo verifico da Ata do dia 24/6/2010, acostada às fls. 1.292/1.294, as discussões com a participação do sindicato se deram exclusivamente quanto aos critérios atinentes ao pagamento da parcela fixa do plano de 2010/2011. No que se refere à parcela variável, o sindicato simplesmente declarou que o montante corresponderia ao resultado do PME de cada semestre, com base no modelo atual, apurado conforme metas e indicadores negociados junto aos empregados de cada equipe (fls. 1.294).

Ainda que se admita, em regime de exceção, e não como regra, a possibilidade de o sindicato delegar ou consentir, explícita ou implicitamente, que alguns critérios e condições do PME possam ser acordados entre empresa e empregados sem a sua participação, não há como validar a elaboração integral do plano de participação nos lucros ou resultados, como aparenta ser, restrita apenas às tratativas diretas entre patrão e empregados, sem a intermediação do sindicato.

Há, no caso, uma visível e indesejável afronta explícita ao previsto na Lei nº 10.101, de 2000, em desprezo à finalidade das suas normas de garantia, cuja manifestação posterior do sindicato, com o agravante do seu caráter superficial, não tem o condão de legitimar a assinatura do acordo.

Acresço ainda mais um motivo para a não aceitação dos acordos coletivos em face do regramento previsto na Lei nº 10.101, de 2000. Segundo a fiscalização, todos os acordos coletivos assinados aprovaram o pagamento de participação nos lucros ou resultados de períodos já encerrados (item 2.4.24 do Relatório Fiscal, às fls. 47).

De fato, o acordo assinado em 5/1/2010 aprovou o pagamento de participação no PME do ano-calendário 2009 (1º e 2º semestres), enquanto o acordo firmado em 26/1/2011 confirmou o pagamento no ano-calendário 2010 (1º e 2º semestres).

A rigor, o acordo assinado em 5/12/2008 validou o pagamento de participação nos lucros ou resultados do PME ainda em curso, relativamente ao ano-calendário 2008 (1º e 2º semestres). Todavia, os efeitos práticos acabam sendo idênticos a uma aprovação em janeiro de 2009, como adiante explico.

A assinatura do termo de ajuste antes do início do período a que se refiram os lucros ou resultados é a situação ideal para a garantia dos direitos dos trabalhadores e o incentivo ao aumento de produtividade. Nada obstante, possui reduzida aplicação no mundo real, dadas as dificuldades práticas de negociação e conclusão a tempo da sua formalização por escrito.

Por outro lado, no extremo oposto, não me alinho àqueles que defendem como suficiente tão somente a formalização do acordo não suceder ao pagamento da parcela final da participação nos lucros ou resultados.

Apenas quando da assinatura do termo de acordo, com a participação do respectivo sindicato, concretiza-se a negociação entre as partes e o ato consensual está apto a produzir efeitos jurídicos.

Em que pese o silêncio da lei em relação ao momento da assinatura do instrumento de negociação, a interpretação sistemática do inciso XI do art. 7º da Constituição da República de 1988 c/c Lei nº 10.101, de 2000, revela a obrigatoriedade de prévia pactuação dos termos do acordo para autorizar a fruição do benefício fiscal, com antecedência razoável aos fatos que pretende regular, para que se possa incentivar a produtividade do empregado e este adotar medidas para atingir as metas ou os resultados pré-estabelecidos.

Via de regra, portanto, é possível aceitar que a assinatura do acordo possa ser efetivada durante o exercício de avaliação, desde que o instrumento esteja assinado antes do término do período de apuração.

Entretanto, penso que não atende aos requisitos legais a assinatura apenas no último mês do período de apuração dos resultados, pois tal situação revela-se similar à assinatura posterior ao término do período de apuração. O lapso de tempo é insuficiente para que o empregado possa direcionar seus esforços para alcançar o que foi juridicamente pactuado.

Exposta a questão nesses termos, entendo que a autoridade fiscal procedeu de modo correto ao considerar os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados como submetidos à tributação, por estarem em desconformidade com o que prescreve a Lei nº 10.101, de 2000:

(i) Parcela fixa: por desvinculada de qualquer meta ou resultado previamente acordado, revelador de nítida natureza salarial;

(ii) Parcela variável (Programa GEDP): não foi objeto de negociação prévia entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos estabelecidos nos incisos I e II do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, com participação do sindicato; e

(iii) Parcela variável (Plano PME): não foi objeto de negociação prévia entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos previstos nos incisos I e II do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, com participação do sindicato.

Além disso, os acordos coletivos foram assinados em data posterior ao período de aferição (anos 2009 e 2010) ou no último mês de aferição (ano 2008), cujo efeito prático, nesta última hipótese, mostra-se similar à assinatura após o término do período de apuração.

Deixo de efetuar análise adicional a respeito de outros argumentos de defesa contra a pretensão fiscal, por desnecessário e/ou irrelevante para o deslinde desta parte do julgamento.

Os fundamentos acima delineados são mais que suficientes para explicitar as minhas razões pelas quais deve ser mantido, na íntegra, o crédito tributário exigido relativamente aos planos de participação nos lucros ou resultados destinados aos segurados empregados.

c.2) PLR aos diretores não empregados (contribuintes individuais)

A empresa pagou participação nos lucros ou resultados a seus diretores não empregados, na condição de segurados contribuintes individuais, na forma estabelecida no Plano GEDP.

Pois bem. Ao excluir da incidência tributária a participação nos lucros ou resultados da empresa paga ou creditada de acordo com lei específica, a alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, refere-se à Lei nº 10.101, de 2000, destinada tão somente aos segurados empregados.

Art. 28 (...)

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

(...)

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

(...)

Ao explicitar a norma de não incidência, o inciso X do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, toma o cuidado de acrescentar a expressão "empregado":

Art. 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;

(...) (GRIFOU-SE)

Isso porque a Lei nº 10.101, de 2000, não trata de pagamentos a trabalhadores não empregados, constando expressamente em seu corpo o regramento destinado à negociação entre empresa e seus empregados:

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

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (GRIFOU-SE)

II - convenção ou acordo coletivo. (...)

Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) analisou a disciplina jurídica relativa à participação nos lucros ou resultados prevista no inciso XI do art. 7º da Carta Política de 1988.

Concluiu a Corte Suprema que sendo o preceito constitucional de eficácia limitada, a regulamentação somente se operou com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada inúmeras vezes até a conversão na Lei nº 10.101, de 2000, incidindo contribuição previdenciária relativamente aos fatos geradores concretizados antes da vigência daquele ato normativo.

Eis a ementa do Recurso Extraordinário (RE) nº 569.441/RS, submetido a sistemática de repercussão geral, Relator Ministro Dias Toffoli e Redator do Acórdão Ministro Teori Zavascki, julgado na sessão de 30/10/2014:

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

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

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

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

De modo que não há como acolher o entendimento de que a expressão "lei específica" contida na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, refere-se a mais de uma lei ordinária, além da Lei nº 10.101, de 2000, abarcando a distribuição de valores também com base na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a qual disciplina as sociedades anônimas.

Adiciona a recorrente que as parcelas não podem compor o salário-de-contribuição do trabalhador em razão do cumprimento de todos os requisitos para a distribuição da participação nos lucros aos administradores elencados no art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976.

Para melhor compreensão da previsão contida na Lei das sociedades anônimas, transcrevo o art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976:

Remuneração

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.

§ 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.

Os pagamentos realizados a título de "atribuição estatutária", também conhecidos como "participação estatutária", como ora se cuida, não se equiparam a valores decorrentes da remuneração de capital.

A remuneração do administrador pode ser composta por duas parcelas, uma fixa, conhecida como pró-labore (art. 150, "caput") e outra variável, consistente na participação nos lucros da companhia por ações, conforme definido pelos acionistas (art. 150, § 1º). Em um e outro caso, não há como liberar a empresa da tributação, porquanto as verbas possuem natureza remuneratória.

É verdade que a participação estatutária dos administradores, assim como o pagamento de dividendos aos acionistas, são contabilizadas em contas de patrimônio líquido, mediante redução do lucro acumulado, e não mediante débito em contas de resultado do exercício social.

Porém, tal característica contábil comum é insuficiente para agregar a natureza de remuneração do capital à participação estatutária. O dividendo pago a acionista decorre da participação acionária na sociedade, ao passo que a participação estatutária ao diretor não empregado é paga em razão da prestação do trabalho.

De mais a mais, para fins da incidência da tributação previdenciária, a exigência de habitualidade das parcelas recebidas pelo segurado restringe-se somente aos ganhos sob a forma de utilidades, denominados "in natura".

A legislação tributária não faz menção ao requisito da habitualidade para os ganhos em pecúnia, de tal modo que estão incluídos no campo de incidência das contribuições previdenciárias, nos termos da Lei nº 8.212, de 1991, todos os pagamentos em dinheiro destinados a retribuir o trabalho, quer sejam habituais ou não.

Mantenho assim, divergindo do I. Relator, o crédito tributário exigido pela fiscalização relativamente ao plano de participação nos lucros ou resultados destinado aos diretores não empregados (contribuintes individuais).

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR as preliminares e prejudiciais de mérito e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento fiscal apenas o levantamento "CO", relativo a valores pagos a cooperativas de trabalho, nos termos consignados no voto do Relator.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess