



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

Processo n° 15504.724902/2011-01
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2402-005.679 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2017
Matéria PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. AUXÍLIO EDUCAÇÃO.
Recorrentes CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S.A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DESACORDO COM A LEI. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. GRUPO RESTRITO DE EMPREGADOS. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

O valor relativo a plano educacional integra o salário de contribuição, quando não visa à educação básica e cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa e quando não está disponível à totalidade dos empregados e dirigentes.

RO Negado e RV Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos em conhecer do recursos de ofício e negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Bianca Felícia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci que não conheciam do recurso; por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, afastar as preliminares e, no mérito, pelo voto de qualidade, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Jamed Abdul Nasser Feitoza, Bianca Felícia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci que davam provimento.

(assinado digitalmente)
Mario Pereira de Pinho Filho – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Túlio Teotônio de Melo Pereira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronnie Soares Anderson, Mario Pereira de Pinho Filho, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci e Bianca Felicia Rothschild.

Relatório

Tem-se em pauta recurso voluntário e recurso de ofício em face do acórdão nº 32-48.598 - 8.^a Turma da DRJ/BHE (fls. 2182/2193).

Na decisão recorrida, assim foi relatado o lançamento:

Trata-se de Auto de Infração - AI lavrado contra a empresa em epígrafe, no valor de R\$ 33.419.627,56, no período de 01/07 a 12/08, consolidado em 10/11/2011, referente contribuição social destinada a outras entidades e fundos - Sesi, Senai, salário educação, Incra e Sebrae, incidente sobre valores pagos a segurados empregados a título de auxílio educação, alimentação sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT e participação nos lucros (em desacordo com a lei), não declarados em GFIP, conforme relatório fiscal de fls. 17/40.

Consta do relatório fiscal que:

Alimentação:

Benefício fornecido a empregados, a título de Alimentação, mediante o fornecimento de vale-refeição/alimentação, em desacordo com a legislação, uma vez que a empresa não se encontrava, à época dos fatos geradores, devidamente inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

Auxílio Educação:

Esta parcela da remuneração foi ajustada em Acordos Coletivos do Trabalho - ACT, onde a empresa concederia ajuda de custo para formação aos empregados matriculados em cursos técnicos e de graduação. Contudo, estabeleceu-se como condição para a obtenção do benefício apenas os empregados com salário-base máximo de R\$ 3.800,00 (ano de 2007) e R\$ 3.990,00 (ano de 2008). Logo, há uma limitação à participação global dos funcionários ao benefício.

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

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

Da análise do contido no documento (Acordo Coletivo de Trabalho) que tratou do assunto, para o período de 2007 e 2008

e demais elementos verificados por esta auditoria, verifica-se a ausência das condições estabelecidas pela Lei 10.101/2000, que regula a matéria, portanto, os valores pagos a título de PLR, representam, na verdade, um complemento salarial.

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

Além disso, todos os Acordos Coletivos de Trabalho foram firmados no mês de novembro e sua cláusula quinta determinou o pagamento de parcela a título de PLR extraordinário, a ser efetuada até o mês seguinte da assinatura dos acordos, ou seja, até dezembro do mesmo ano, considerando o desempenho empresarial verificado até o momento de sua assinatura (novembro) e sua projeção até dezembro, portanto, apenas poucos dias após a celebração dos referidos Acordos.

Portanto, não existe nenhuma meta ou objetivo proposto como condição para pagamento da denominada participação, apenas estipulou-se um percentual fixo incidente sobre as remunerações e ainda uma parcela individual fixa como "montante a ser distribuído".

Como os acordos mencionados foram firmados em novembro, praticamente transcorrido todo o ano contemplado, os mesmos evidentemente não se prestariam a estabelecer eventuais regras visando-se incentivar a produtividade, pois deveriam estar pactuadas previamente. Os pagamentos efetuados nos termos da cláusula quinta encontram-se em desacordo com a Lei 10.101/2000, que estabelece, conforme exposições anteriores, que os mesmos devem ocorrer previamente, ou seja, antes do início do ano e não depois de praticamente findo.

A Lei 10.101/2000, no art. 3º, § 2º, também veda que os pagamentos ocorram em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano, contudo, o contribuinte efetuou pagamentos a título de participação nos lucros e resultados em 01/2007 a 06/2007, 11/2007, 12/2007, 01/2008 a 03/2008, 05/2008 a 07/2008, 09/2008 e 12/2008, portanto, tanto em periodicidade inferior a um semestre civil quanto em mais de duas vezes no mesmo ano.

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

O contribuinte foi cientificado do presente processo em 11/11/11, conforme assinatura à fl. 3 e apresentou impugnação de fls. 1039/1087.

No auto de infração (fls. 2/25), os fatos geradores foram agrupados nos seguintes levantamentos:

- Auxílio educação: levantamentos E1 e E2
- Participação nos lucros ou Re: levantamentos P1 e P2
- Tíquete alimentação sem PAT: levantamento T1

Requisitada diligência para esclarecer aspectos de fato (fls. 1785/1786), a Fiscalização se pronunciou (fls. 2163/2166) reconhecendo o lançamento em duplicidade de parte dos valores pagos a título de PLR, propondo a retificação do crédito tributário.

A impugnação foi julgada procedente em parte, acatando o pronunciamento fiscal, de modo a retificar os levantamentos P1 e P2, e também foi excluído o levantamento T1, relativo ao tíquete alimentação. Recorreu-se de ofício a este Conselho, em razão de o valor exonerado ser superior ao previsto no art. 1º da Portaria MF nº 3/2008.

O Autuado foi cientificado do acórdão DRJ em 04/10/2013 (fl. 2213).

Em 04/11/2013, CEMIG Geração e Distribuição S A apresentou recurso voluntário (fls. 2215/2259) aduzindo, em resumo, as seguintes teses de defesa:

1. preliminarmente, o descabimento do recurso de ofício visto que, antes mesmo da apreciação da impugnação, a DRF de origem decotou parte do crédito, através de revisão de ofício do lançamento;
2. impossibilidade de exigência das contribuições previdenciária sobre valores pagos a título de PLR;
 - 2.1. Aduz não haver obrigatoriedade de fixação de metas e objetivos, mas sim regras claras e objetivas que minimizem ou impeçam o cumprimento do acordado;
 - 2.2. Alega que a fixação de objetivos e metas é uma faculdade das partes envolvidas na negociação e não uma obrigatoriedade imposta pela lei. Cita decisão do Carf.
 - 2.3. Cita trechos do Acordo Coletivo do Trabalho de 2006/2007 e afirma que as cláusulas são diretas, redigidas em linguagem acessível e de fácil compreensão e estabelecem critérios objetivos e claros para a aferição do valor que cada trabalhador receberá a título de PLR.
 - 2.4. Entende que o requisito obrigatório exigido pela Lei 10.101/2000 foi cumprido, não havendo respaldo legal para que sejam desconsiderados os pagamentos efetuados a título de PLR apenas em razão da ausência de objetivos e metas. Cita decisões do CARF;

- 2.5. os ACT 2006/2007 e 2007/2008 somente estabelecem uma distribuição de lucros por semestre civil. Parte dos valores apontados pela Fiscalização se referem ao pagamento proporcional dos empregados desligados. Parte se refere a parcelas da mesma distribuição;
- 2.6. Argumenta que inexistente vedação legal à pactuação das regras para pagamento da PLR ao longo do ano que servirá de base para o pagamento. Diz que o acordo precisa apenas ser anterior ao pagamento da PLR, e não à percepção do lucro que será distribuído. Cita decisão do Carf;
3. Impossibilidade de exigência de contribuição sobre valores pagos a título de auxílio educação:
 - 3.1. afirma que oferece subsídio parcial para empregados estudantes. Assim, trata-se de parcela de caráter não salarial. Cita a CLT, artigo 458, § 2o, inciso II;
 - 3.2. Afirma que o benefício, embora disponibilizado para todos os empregados da impugnante dentro da faixa salarial prevista, é concedido semestralmente e somente para aqueles que cumpram os requisitos previamente determinados, o que não pode ser considerado habitual e, por isso, não pode integrar o salário. Cita jurisprudência.
 - 3.3. Alega que a Lei 10.423/01 deu nova redação ao art. 458, § 2o da CLT, deixando de considerar como salário utilidade alguns benefícios fornecidos pelo empregador. Assim, não mais subsiste a exigência da universalização do benefício a todos os trabalhadores da empresa, disposta na alínea 't' do § 9o do art. 28 da Lei 8.212/91. Assim, se a verba não é salário para fins trabalhistas, não pode haver a incidência da contribuição previdenciária, devendo ser cancelado o lançamento em relação a essa rubrica;
 - 3.4. a alínea 't' do § 9o do art. 28 da Lei 8.212/91 impõe restrição não prevista na legislação trabalhista, afrontando o disposto no art. 110 do CTN;
4. equivocada aplicação da Lei nº 11.941/2009 e impossível a aplicação da multa de ofício, pois não aplicável quando da ocorrência dos fatos geradores. Disserta sobre a matéria.
 - 4.1. até o advento da MP nº 449/2008, a multa aplicada nos casos de lançamento de ofício de créditos previdenciários era de multa de mora, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991;
 - 4.2. Afirma que como a multa de mora aplicada com base no artigo 35 da Lei 8.212/91 teve sua aplicação limitada ao patamar de 20% pela MP 449/08, é compulsória a aplicação desse percentual em substituição a todos aqueles mais gravosos previstos anteriormente, caso contrário, restará afrontada a retroatividade benéfica determinada pelo art. 106, II, c do CTN. Cita jurisprudência;
 - 4.3. não há possibilidade de cumulação de penalidades previstas na Lei nº 8.212/1991 para fins de comparação com aquela prevista na MP nº 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009);
5. Alega não existir sujeição passiva solidária da Companhia Energética de Minas Gerais - Cemig e da Cemig Distribuição SA. Afirma que a fiscalização não demonstrou qual seria o "interesse comum" que justifica, nos termos do art. 124, I do CTN a caracterização da responsabilidade solidária. Cita doutrina e decisão do Carf.

Processo nº 15504.724902/2011-01
Acórdão n.º **2402-005.679**

S2-C4T2
Fl. 5

Ao final, requer, ainda, o que o presente recurso seja julgado de forma concomitante aos recursos interpostos nos autos de nº 15504.724901/2011-58 e 15504.724902/2011-01.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Túlio Teotônio de Melo Pereira - Relator

O recurso voluntário foi apresentado no prazo assinalado para defesa, pelo que é tempestivo. Presentes os demais requisitos, deve ser conhecido.

Do julgamento conjunto

O sujeito passivo requer que o recurso voluntário seja julgado de forma concomitante com o recurso interposto nos autos de nº 15504.724901/2011-58.

O processo administrativo nº 15504.724901/2011-58 foi distribuído a este mesmo relator, que está apresentando seu voto na mesma sessão de julgamento, pelo que entendemos atendido o pleito do recorrente.

Do cabimento recurso de ofício

O Autuado defende o descabimento do recurso de ofício por entender que a DRF teria feito a revisão de ofício do lançamento.

No entanto, o raciocínio não prevalece.

Nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/1972, a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. Com isso, a competência para julgamento do crédito tributário é da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, conforme art. 25, inciso I do mesmo Decreto. Logo, após a impugnação, a DRF não tem competência para efetuar revisão de ofício, até que seja concluído o contencioso.

Na espécie, o que houve foi o pronunciamento da Fiscalização provocada pelo órgão de julgamento, por requisição de diligência pela autoridade julgadora, com alicerce na autorização do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Concluída a diligência, foram prestadas as informações pela Fiscalização que, no entanto, não procedeu qualquer modificação no crédito tributário, mas devolveu os autos para prosseguir com o julgamento. Somente por ocasião do julgamento de primeira instância, promoveu-se a revisão do lançamento dando causa, por sua vez, ao recurso de ofício em razão da redução no crédito tributário.

Cabível, portanto, o recurso de ofício, pelo que se rejeita o recurso voluntário nessa matéria.

Do recurso de ofício

Recorreu a autoridade julgadora de primeira instância em razão de o valor exonerado superar o limite de alçada.

No acórdão recorrido, foram feitas duas exonerações no crédito tributário, a saber:

- retificação na base de cálculo relativa à participação nos lucros e resultados (PLR), levantamentos P1 e P2;

- exclusão da exigência relativa ao benefício alimentação, levantamento T1.

Quanto à revisão nos levantamentos P1 e P2, em diligência a Fiscalização constatou (fls. 3641/3651) que fizera, por equívoco, lançamentos de base de cálculo em duplicidade, propondo a retificação do crédito tributário. Logo, correta a exoneração dos valores promovida pela DRJ, exatamente nos termos do já assentado na diligência fiscal.

No tocante à alimentação *in natura*, não há incidência de contribuições previdenciárias, conforme já reconhecido pelo Parecer PGFN/CRJ nº 2117/2011 e Ato Declaratório nº 3 de 20/12/2011 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN. Portanto, correta a exclusão do levantamento T1.

Pelo exposto, escorreita a decisão da DRJ, pelo que deve ser rejeitado o recurso de ofício.

Da participação nos lucros e resultados

No recurso voluntário, o sujeito passivo reiterou os mesmos argumentos expostos na impugnação.

Nessa matéria, entendemos acertada a decisão recorrida pelo que pedimos *vênia* para transcrever seus argumentos, que adotamos com razão para decidir:

O contribuinte alega que não há obrigatoriedade de fixação de metas, diz ser uma faculdade das partes.

Equivocado o entendimento da empresa de que não há necessidade do estabelecimento de metas ou resultados. A lei não determina que os critérios e condições a serem estabelecidos devam ser, obrigatoriamente, o estabelecimento de metas ou resultados, contudo, não se trata de faculdade, como quer o sujeito passivo. Os critérios e condições adotados devem constar obrigatoriamente do instrumento de negociação e devem, conforme os parâmetros sugeridos na lei, buscar atingir o objetivo do pagamento da Participação nos Lucros ou

Resultados, ou seja, "instrumento de integração entre capital e o trabalho e como incentivo a produtividade". Devem, portanto, buscar o envolvimento efetivo dos funcionários na busca dos resultados.

Constata-se, portanto, que, tendo a empresa optado pelo pagamento da PLR conforme disposto nos acordos coletivos, não observou o comando da Lei 10.101/2000.

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

Acrescente-se que os ACTs foram realizados e assinados no mês de novembro de cada ano, onde foi ajustado o pagamento da PLR no mês de dezembro de uma parcela do referido benefício, considerando "o desempenho empresarial verificado até o momento e sua projeção para todo o ano".

Ora, como falar em integração entre capital e trabalho e incentivo à produtividade se o acordo para o pagamento da verba foi feito no mês anterior ao do pagamento e não antecedeu o período a que se atribui o lucro a ser distribuído.

O acordo deve ser assinado antes do início do cumprimento das metas, ou seja, antes de iniciado o período de apuração da PLR, não se aceitando a assinatura depois que parte das metas já foram cumpridas ou quando os resultados já são conhecidos.

Assim, as disposições dos Acordos Coletivos de Trabalho, quanto à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, não atendem aos requisitos da lei. Logo, os pagamentos de parcelas referentes a participação nos lucros ou resultados que não observem os ditames da legislação específica, como é o caso, integram o salário de contribuição.

Portanto, correto o procedimento fiscal que apurou as contribuições sociais devidas incidentes sobre os valores pagos aos empregados a título de participação nos lucros.

Nesses termos, tem-se que as participações nos lucros correspondem, em verdade, a um complemento salarial, sendo correta a exigência das contribuições previdenciárias sobre essas verbas.

Do auxílio educação

Nessa matéria o sujeito passivo não inovou, mas trouxe os mesmos argumentos já tratados na impugnação.

Também aqui, entendemos que o acórdão da DRJ apresentou adequadamente os argumentos pela manutenção do lançamento, pelo que adotamos suas razões que transcrevemos:

O valor que a empresa despende na educação de seus funcionários é um benefício que somente não integra o salário-de-contribuição, se observados os seguintes requisitos: que os valores não sejam pagos em substituição à parcela salarial, que sejam extensivos a todos os empregados e dirigentes da empresa e que digam respeito somente a despesas com educação que estejam amparadas pela legislação.

A Lei 8.212/91, na redação vigente à época do fato gerador, dispõe no artigo 28, §9º, alínea 't' que:

Art 28. [...]

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

[...]

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; [...]

A própria empresa reconhece em sua defesa que as vagas foram disponibilizadas a todos os empregados dentro da faixa salarial prevista. Logo, não se verifica o requisito essencial para que a verba paga não seja considerada salário-de-contribuição: extensão a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Nestas condições, a conclusão não pode ser outra, senão a de que os gastos relativos a educação integram o salário-de-contribuição para efeito de incidência de contribuição previdenciária, por se tratar de valor pago a "qualquer título", conforme previsto no inciso I do artigo 28 da Lei 8.212/91.

Logo, correto o procedimento fiscal que apurou as contribuições sociais incidentes sobre os valores pagos a título de auxílio-educação.

Diga-se, ainda, que o art. 458, § 2º da CLT não tem incidência no caso concreto visto que a Lei 8.212/91, que institui o plano de custeio da Previdência Social, é lei especial, que prevalece nessa matéria.

Pelo exposto, deve ser mantido o acórdão da DRJ, negando-se provimento ao recurso voluntário na matéria.

Das multas aplicadas

Examinando o discriminativo do débito (DD, fls. 4/21), observa-se que foi aplicada a multa de 24% para as competências de 01/2007 a 11/2008 e multa de 75% para as competências 12/2008 e 13º/2008.

A multa de ofício de 75% foi aplicada com fundamento no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela MP nº 449/2008, vigente desde a sua publicação em 04/12/2008. Sem razão, portanto, o recurso quando alega ser impossível a aplicação da multa de ofício. A multa de ofício foi aplicada corretamente, de acordo com a lei vigente à época dos fatos geradores, nas competências 12/2008 e 13º.

Pugna ainda o sujeito passivo pela limitação da multa a 20%, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela MP nº 449/2008 (convertida na Lei nº 11.941/2009). No entanto, após a edição da MP nº 449/2008, o art. 35 tem aplicação somente aos recolhimentos espontâneos, enquanto ao lançamento de ofício deve ser aplicado dispositivo específico, o art. 35-A do mesmo diploma legal. Desse modo, tratando-se de lançamento de ofício, como se tem no presente auto de infração, impossível acolher o pedido do Autuado para limitar a multa a 20%, pois não é possível a incidência retroativa do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, dado que não se subsume aos fatos.

Por fim, deve-se dizer que o procedimento adotado pela fiscalização para a verificação da multa mais benéfica, para o período até 11/2008, está de acordo com o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 e com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4/12/09, não prosperando o inconformismo do recorrente na matéria.

Da sujeição passiva solidária

O presente crédito tributário foi constituído exclusivamente em face da CEMIG GERAÇÃO E TRANSMISSÃO S.A, não tendo sido atribuída a responsabilidade solidária a outras pessoas.

Assim, não será discutida a arguição recursal neste ponto, por representar matéria estranha ao feito.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso de ofício e do recurso voluntário, afastar as preliminares e, no mérito, negar-lhes provimento.

(assinado digitalmente)

Túlio Teotônio de Melo Pereira