



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

Processo nº 15504.725354/2011-28
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.256 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2013
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente CIA DE FIAÇÃO E TECIDOS CEDRO E CACHOEIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a matéria.

Ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

O PRL pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição.

REMUNERAÇÃO INDIRETA - PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida, incidente sobre a remuneração paga aos seus administradores não empregados.

GRUPO ECONÔMICO

Ao verificar a existência de grupo econômico de fato, a auditoria fiscal deverá caracterizá-lo e atribuir a responsabilidade pelas contribuições não recolhidas aos participantes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso na questão da representação fiscal para fins penais, nos termos do voto da Relatora; b) em negar provimento ao recurso na questão ligada à responsabilidade solidária das empresas integrantes do grupo econômico, nos termos do voto da Relatora; c) em

negar provimento ao recurso, na questão do argumento de juros sobre multa, nos termos do voto da Relatora; II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) das verbas pagas a empregados e gerentes a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Wilson Antônio de Souza Correa e Leonardo Henrique Pires Lopes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; b) em negar provimento ao recurso na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) das verbas pagas a contribuintes individuais a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; III) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) das verbas pagas a motoristas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Wilson Antônio de Souza, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte da empresa e à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho.

Consta do Relatório Fiscal (fls. 11) que o fato gerador das contribuições lançadas foi o pagamento aos segurados empregados e contribuintes individuais, de valores intitulados Participação nos Lucros e Resultados, em desacordo com a legislação específica, e pagamento de seguro de vida em grupo aos segurados empregados sem previsão em acordo coletivo de trabalho.

O agente autuante informa que a PLR de 2008, paga em 2009, não atende aos pressupostos previstos nos artigos 1º, 2º e 3º, da Lei 10.101/2000, primeiro, por ter sido firmado após o início do exercício findo o qual a empresa pretendeu dividir os lucros com os seus empregados e, segundo, por não ter sido estipulado no acordo qualquer resultado a ser alcançado para que o empregado faça jus a receber essa premiação, o que, segundo a fiscalização, colide frontalmente com a disposição da Lei nº 10.101/2000, que tem por objetivo, nos termos do art. 1º, o incentivo à produtividade do empregado.

Quanto ao PLR de 2008 pago aos motoristas, segundo ainda a fiscalização, trata-se de uma gratificação, pois foi concedida em valor fixo, independentemente de qualquer resultado a ser alcançado pelo empregado, não havendo no Programa quaisquer critérios relacionados ao trabalho, tais como produtividade, qualidade, programas de metas, resultados e outros, o que contraria o disposto no § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/00.

Conforme ainda relato fiscal, a empresa pagou, em maio e junho de 2008, participação de Administradores não empregados nos Lucros ou Resultados, na rubrica 0353-PARTICIPAÇÃO ADMINISTRADORES, o que, no entendimento da fiscalização, deveria sofrer tributação, uma vez que Lei 10.101/91 menciona unicamente os empregados.

A autoridade lançadora expõe, a seguir, os motivos pelos quais entende que há formação de grupo econômico entre a recorrente e as empresas Cia de Fiação e Tecidos Cedronorte e Cia de Fiação e Tecidos Santo Antônio, denominado de GRUPO CEDRO, e fundamenta a solidariedade entre as empresas do grupo no art. 30, inciso IX, da Lei 8.212/91.

A empresa autuada e as demais solidárias apresentaram uma defesa única e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 02-38.804, da 8ª Turma da DRJ/BHE (fls. 1.808), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Cientificadas da decisão de primeira instância, a recorrente e as demais solidárias apresentaram recurso único (fls. 1.823) alegando, em síntese, o que se segue.

Preliminarmente, alega ausência de crime contra a seguridade social, insurgindo-se contra a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais, entendendo que a RFFP apenas poderia se concretizar após a conclusão do debate administrativo da matéria.

Destaca que o que se visa não são os aspectos específicos do Processo Administrativo de Representação Fiscal, e sim os requisitos necessários para sua instalação, uma vez que a recorrente, em nenhum momento, incorreu em hipótese tipificada na lei penal, nem mesmo em tese, razão pela qual o questionamento da recorrente não incorre na hipótese da Súmula CARF nº 28, devendo este Conselho se manifestar sobre a inexistência desses requisitos.

Ainda em preliminar, insiste na exclusão das demais empresas do grupo Cedro do pólo passivo da obrigação tributária ora exigida, argumentando que, apesar de pertencerem ao mesmo grupo econômico, inexistente qualquer vínculo dessas empresas com os fatos geradores autuados, e cita jurisprudência nesse sentido para reforçar suas argumentações.

Sustenta que, de acordo com art. 124, inciso II, do CTN, a lei poderá atribuir a responsabilidade a terceira pessoa, desde que esta esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, o que não ocorreu no presente caso, e traz a doutrina na tentativa de demonstrar a correção de seu entendimento.

No mérito, assevera que o PLR pago pela empresa jamais poderia ser tributada por se tratar de parcela expressamente excluída da remuneração e paga em conformidade com a Lei 10.101/00, não possuindo caráter contraprestativo e nem mesmo se assemelhando a uma gratificação, para fins de contribuições destinadas a terceiros.

Destaca que a recorrente não discorda da Turma recorrida, quando ela aduz que a PL possui a função de integrar o capital e o trabalho, pois, como expôs na impugnação, entende que a previsão jurídica da distribuição dos lucros ou resultados aos trabalhadores é incentivar a empresa a dividir e socializar o capital, de modo a inserir o seu colaborador em todas as etapas de produção.

Assevera que a presente autuação, corroborada pelo acórdão recorrido, ao desnaturar a PLR paga pela recorrente, onerando-a com quase metade desse valor em tributos, desestimula o contribuinte em dividir seus lucros e incluir seus colaboradores em sistema global de resultados.

Aduz que, para que se justifique a desnaturação da característica de PLR e sua caracterização como gratificação, é imprescindível a comprovação do intuito de fraude, conforme art. 149, do CTN,

Ressalta que o acordo coletivo que deu azo ao pagamento da PLR observou os ditames da Lei 10.101/00, o que foi demonstrado na impugnação e mereceu apenas uma rasa menção da Turma julgadora, que ignorou os argumentos aduzidos e se restringiu a reiterar a autuação.

Afirma que a Delegacia consignou fundamentação que corrobora os argumentos da recorrente de que a lei não determina que os critérios e condições a serem estabelecidos devam ser, obrigatoriamente, o estabelecimento de metas e resultados, mas devem constar do instrumento de negociação, buscando-se atingir os objetivos do pagamento da verba em questão, o que foi feito pela recorrente.

Cita entendimento de Conselheiro deste CARF para reforçar suas alegações, sustentando que a negociação soberana entre empresa e empregados possui liberdade de prever outras formas de distribuição dos lucros e resultados, devendo a fiscalização se ater ao atendimento dos requisitos legais de forma objetiva e justa, sem impor impressões subjetivas

ou distorcidamente literais, de modo a ignorar a validade de acordo coletivo reconhecida constitucionalmente.

Frisa que o acordo que embasou o pagamento da PLR fez a opção por um critério educativo, tencionando ratificar que seus empregados cumprissem com rigor e cuidado todas as exigências ligadas a importantes áreas afetas ao seu bem estar profissional, a da medicina e segurança do trabalho.

Esclarece que o referido acordo não deixou de estabelecer critérios para que os empregados auferissem a PLR, mas apenas estabeleceu critérios mais simples e até de mais fácil e clara compreensão por todas as partes envolvidas.

Salienta que tais critérios foram efetivamente cumpridos e surtiram o efeito desejado, de conscientizar o trabalhador da sua importância, especialmente a exigência de realização dos exames médicos definidos em PCMSO e trocas de EPIs.

Argumenta que, contribuindo para que os índices de acidentalidade se reduzam, o trabalhador pode ser protagonista de uma redução à metade da sua contribuição ao RAT, tratando-se de um importante resultado, dentro de um quadro em que as contribuições sociais oneram grande parte das folhas de salários.

Quanto à segurança do trabalho, informa que os empregados recebem convocações formais para que os exames e as substituições dos EPIs sejam feitos, ocasião em que são destacadas as consequências da sua não realização, entre elas, deixar de receber a PLR.

Observa que a exigência de que o acordo deve ser celebrado antes do início do exercício não está prevista na Lei 10.101/2000 e trata-se de uma questão facilmente superável, tendo em vista a natureza do Programa de PLR e os trâmites que envolvem a negociação com os Sindicatos competentes, o que nem sempre permite que o acordo seja assinado impreterivelmente antes do início do exercício a que se refere, e traz entendimento de conselheiro desse Carf nesse sentido.

Para os empregados motoristas, alega que a PLR também atende o pressuposto acima citado, uma vez que seu pagamento está condicionada a regras claras e específicas relacionadas à assiduidade, comprometimento e proporcionalidade com o tempo de serviço na empresa, e que a Turma recorrida nem sequer se pronunciou especificamente, limitando-se a tratar de forma rasa a Participação dos empregados.

Frisa que a referida verba, assim como a PLR creditada aos demais empregados, também fora paga de forma não habitual, em 09/2009, sendo certo que o requisito da habitualidade é inafastável à caracterização da remuneração e salário.

Sustenta que, de forma justa e coerente, a recorrente estabeleceu como critério para pagamento de PLR o incentivo à frequência e continuidade na empresa, fatores que necessitam de estímulo e que refletem direta e significativamente na própria produção e resultados da recorrente.

Relativamente à participação nos lucros dos administradores, sustenta que a delegacia olvidou da existência de determinação constitucional clara de que o pagamento de participação nos lucros aos trabalhadores é independente da sua remuneração, não podendo ser a ela comparada, frisando que a CF é lei que deve ser observada na atuação da administração

pública, não se permitindo o seu afastamento simplesmente por não haver previsão infraconstitucional expressa detalhando os seus ditames.

Transcreve art. 195, I, “a”, da CF e cita o § 1º, art. 5º, da Carta Magna para tentar demonstrar que não há qualquer limitação ao exercício da garantia prevista no art. 7º, XI, da Constituição, argumentando que, em que pese a referencia no texto do inciso XI, do art. 7º à lei infraconstitucional, como regulamentadora dos parâmetros da garantia supra, a doutrina e jurisprudência majoritárias expõem o entendimento de que o disposto no art. 7º, quando trata da PLR é de eficácia plena, enquanto que, na parte que trata da participação na gestão da empresa, é de eficácia contida.

Defende a aplicação das normas previstas na Lei 6.404/76, especialmente no que tange à relação de trabalho, mas apenas para verificar o correto pagamento dessa verba, observando que o art. 7º, XI, estabeleceu norma de não incidência, e qualquer tentativa do legislador infraconstitucional em mitigar essa regra seria afastada do ordenamento.

Reconhece que, em virtude da citada previsão constitucional, a Lei 9.457/97 veio alterar dispositivos da Lei 6.404/76, modificando o art. 152, estabelecendo a exigência de uma remuneração aos administradores, prevendo, ainda, a possibilidade de a empresa atribuir uma PL aos conselheiros e diretores, e reafirma que o estatuto da recorrente está em plena consonância com o que estabelece a Lei 6.404/76, com posteriores alterações, recepcionados pelo art. 7º, XI, da CF, na medida em que regulamentam os termos em que deve ser realizada a PL pelos conselheiros e diretores.

Traz a doutrina e jurisprudência para reforçar o entendimento de que a Lei 6.404/76 regulamenta, sim, a participação no lucros de administradores das Sociedades Anônimas, mas que não incidem contribuições sobre essa PL em razão de determinação constitucional, não podendo, portanto, o pagamento a título de participação nos resultados integrar a base de cálculo de encargos trabalhistas ou previdenciários dos Administradores, Diretores e Conselheiros da recorrente.

Insurge-se, ainda, contra o valor da multa e juros aplicados, esclarecendo que não se discute a legalidade ou não da lei, e sim o caráter confiscatório da multa aplicada, inferindo que não é qualquer atraso no pagamento dos tributos ou ausência de sua declaração que deve legitimar a previsão de multa exacerbada

Entende que a multa aplicada fere o princípio da capacidade contributiva, uma vez que o acréscimo pretendido vai muito além da simples tentativa de coibir infrações, impondo, na verdade, majoração do tributo para além da capacidade econômica adquirida pela empresa, e que está equivocada a aplicação da MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09.

Ressalta a impossibilidade de fazer incidir a SELIC sobre a multa de ofício exigida, o que já foi reconhecido pela Câmara Superior do CARF, e que, caso se verifique, em análise desmembrada e detalhada da atualização monetária do AI combatido, que tal atualização levou em conta também o valor da multa aplicada, deve ser isso rechaçado, em razão dos motivos expostos.

Finaliza requerendo que seja dado provimento ao recurso, para reforma do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Preliminarmente, a autuada insurge-se contra a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais, alegando ausência de crime contra a seguridade social entendendo que a RFFP apenas poderia se concretizar após a conclusão do debate administrativo da matéria.

Destaca que o que se visa não são os aspectos específicos do Processo Administrativo de Representação Fiscal, e sim os requisitos necessários para sua instalação, uma vez que a recorrente, em nenhum momento, incorreu em hipótese tipificada na lei penal, nem mesmo em tese, razão pela qual o questionamento da recorrente não incorre na hipótese da Súmula CARF nº 28, devendo este Conselho se manifestar sobre a inexistência desses requisitos.

Todavia, entendo que não cabe manifestação a respeito da oportunidade em que a auditoria fiscal deveria efetuar a citada representação, pois o lançamento, objeto do recurso, não guarda qualquer relação de dependência com o possível ilícito praticado, não sendo a autoridade lançadora a titular da pretensão punitiva estatal, cabendo-lhe apenas representar ao órgão competente — no caso, ao Ministério Público Federal — a quem caberá tipificar o fato e oferecer ou não a denúncia.

Dessa forma, conforme bem esclarecido no acórdão recorrido, a auditoria fiscal agiu no estrito dever funcional, uma vez que tomou ciência da ocorrência, em tese, de crime de apropriação indébita previdenciária tipificado no art. 337-A, I, do Código Penal.

Também não cabe nesta instância administrativa discutir a ocorrência ou não de crime, devendo a recorrente apresentar suas alegações perante o órgão competente para a apuração do ilícito.

Em relação ao Grupo Econômico, a autuada não insurge-se contra sua caracterização.

Pelo contrário, ela reconhece a existência do Grupo Cedro, do qual a recorrente e as demais empresas citadas no Relatório Fiscal fazem parte.

A recorrente apenas requer a exclusão das demais empresas do grupo Cedro do pólo passivo da obrigação tributária exigida, pois entende que inexistente qualquer vínculo dessas empresas com os fatos geradores autuados, observando que, de acordo com art. 124, inciso II, do CTN, a lei poderá atribuir a responsabilidade a terceira pessoa, desde que esta esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, o que não ocorreu no presente caso.

Porém, o inciso II, do art. 124 citado, não estabelece essa condição de que a terceira pessoa esteja vinculada ao fato gerador, conforme quer fazer crer a recorrente, mas apenas determina que são solidariamente obrigadas: as pessoas expressamente designadas por lei.

E a Lei 8.212/91, em seu art. 30, inciso IX, é clara ao estabelecer que “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrente desta lei.”

Além da Lei nº 8.212/1991, o sistema jurídico brasileiro trata dos grupos empresariais em outros diplomas legais, entre eles, a CLT que, em seu art. 2.º, § 2.º, estabelece, para efeitos da relação de emprego, a responsabilidade solidária de empresas que “*estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica*”;

Também a Lei 8.884/1994, que dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, em seu art. 17, prevê a responsabilidade solidária de “*empresa ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, que praticarem infrações da ordem econômica*”.

Da mesma forma, o Código de Defesa do Consumidor (Lei 8.078/1990), em seu art. 28, prevê responsabilidade subsidiária para as “*sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas*”.

Nesse sentido, entendo que a pretensão da recorrente de que sejam excluídas as empresas integrantes do Grupo Cedro do pólo passivo do AI não encontra amparo legal.

Pelo exposto, rejeito as preliminares suscitadas.

No mérito, a recorrente tenta demonstrar que os pagamentos feitos a título de PLR não integram o salário de contribuição previdenciária.

Já a fiscalização entendeu que os pagamentos em tela integram a base de cálculo do tributo lançado por não terem observado a legislação específica que trata da matéria.

No entanto, a condição de se tratar ou não de remuneração não está vinculada ao interesse da fonte pagadora em, com aquele pagamento, assalariar ou remunerar ou não seu empregado ou contribuinte individual que lhe presta serviços. Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar as verbas pagas da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

Cumprе observar que o conceito de salário de contribuição expresso no art. 28 inciso I da Lei 8.212/91 é, para o segurado empregado, “*...a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês...*”, e, para o contribuinte individual, é “*...a remuneração auferida em uma ou mais empresas ...*(grifei).

A própria Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição

previenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)

É oportuno lembrar que, conforme art. 176 do CTN, “a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão...”.

O § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, enumera as verbas sobre as quais não incidem contribuições sociais, desde que observadas algumas condições ali expostas.

Portanto, no caso presente, impõe verificar se no pagamento, pela empresa, das referidas parcelas foram observados os critérios e regras estabelecidos pela Lei 8.212/91 e Lei 10.101/2000.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PPLR

A fiscalização constatou que a PLR de 2008, paga em 2009, aos seus empregados, não atende aos pressupostos previstos nos artigos 1º, 2º e 3º, da Lei 10.101/2000.

O primeiro motivo apontado pela autoridade lançadora foi a ausência de acordo entre empresas e empregados previamente ao início do exercício findo o qual a empresa pretendeu dividir os lucros com os seus empregados.

A autuada se defende alegando que tal exigência não está prevista na Lei 10.101/2000 e trata-se de uma questão facilmente superável, tendo em vista a natureza do Programa de PLR e os trâmites que envolvem a negociação com os Sindicatos competentes, o que nem sempre permite que o acordo seja assinado impreterivelmente antes do início do exercício a que se refere.

Porém, entendo que, para fazer-se cumprir o estabelecido no § 1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000, que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas, com a participação dos empregados e do sindicato, antes do início do exercício findo o qual a empresa pretende dividir os lucros ou resultados.

Nesse sentido que o Conselho de Contribuintes vem se manifestando, conforme julgamento do recurso 161054, cujo trecho do voto da relatora Ana Maria Bandeira, transcrevo abaixo

“Da análise das cópias dos acordos apresentados, verifica-se que os mesmos foram firmados ao final do exercício.

Entendo que para fazer valer o que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000 que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas a priori, ou seja, antes do início do exercício, findo o qual, a empresa pretende dividir os lucros com seus empregados.

Os acordos firmados pela recorrente foram todos posteriores ao início do exercício para o qual deveria ser aferida a participação dos empregados na obtenção do lucro ou resultado.

Ainda que a recorrente alegue que as regras foram exaustivamente debatidas e que as metas negociadas eram do conhecimento dos empregados, deveria formalizar o resultado de tal negociação anteriormente ao período a ser avaliado mediante o instrumento próprio que deveria conter de forma clara e objetiva as metas, a forma de avaliação, bem como a forma de participação no possível resultado ou lucro.

Da análise dos documentos de acordo juntados aos autos (fls. 31/56), verifica-se que os mesmos não foram elaborados de acordo com o argüido no parágrafo anterior, além de terem sido firmados posteriormente ao período a ser avaliado.

Os próprios acordos trazem a previsão de estabelecimento de metas a serem atingidas pelos empregados, levando a inferir que se trataria de uma previsão para o futuro e não para um exercício passado.

Assevere-se que tais questões não podem se dar de forma tácita, portanto, a formalização no tempo certo deve ser observada.

A meu ver, a recorrente não procedeu de acordo com a lei que rege a matéria, não estabeleceu previamente regras, metas ou mecanismos de aferição, para que ficasse claro aos empregados o que a empresa esperava dos mesmos para que fizessem jus ao benefício.

Vale dizer que o que diferencia o pagamento de participação dos lucros e prêmios por resultados obtidos reside justamente na observância expressa do que dispõe a Lei nº 10.101/2000.

O pagamento efetuado pela empresa, chamado de participação nos lucros, da forma como foi feito, mais se assemelha a um prêmio pelos resultados obtidos e, como tal, integra o salário de contribuição.

Diante do exposto e considerando tudo o mais que dos autos consta.

*Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**."*

Assim, ao não estabelecer previamente, em negociação conjunta com sindicato e empregados, as regras para a concessão da PLR, a recorrente descumpriu os ditames da Lei que trata da matéria, não fazendo jus, portanto, à isenção prevista na Lei 8.212/91.

Outro motivo foi o pagamento da PLR desvinculado da obtenção de resultado e sem controle por parte da empresa quanto ao cumprimento dos critérios acordados.

De fato, verifica-se que no acordo que embasou o pagamento da PLR não foram traçadas metas a serem atingidas, ou resultados a serem perseguidos, tendo sido estipulado um valor fixo de R\$ 1.600.000,00, a ser dividido entre os colaboradores elegíveis.

Para serem elegíveis e fazerem jus ao recebimento do PLR, o empregado teria que observar quatro critérios estabelecidos no acordo, quais sejam, que tenha trabalhado por, no mínimo, 4 meses consecutivos no ano, tenha feito os exames médicos periódicos

definidos no PCMSO e tenha efetuado a substituição anual programada do Protetor Auricular, além de não ter recebido advertência escrita, suspensão ou dispensa agravada por esse motivo

Ou seja, a PLR paga pela recorrente não traçou metas com o objetivo de incentivar a produtividade do empregado, mas apenas demonstra a intenção da empresa de premiar aqueles colaboradores que cumprissem certos critérios, critérios esses que não guardam qualquer relação com o aumento do lucro ou obtenção de resultado da empresa.

Mesmo porque, o acordo não traçou resultados a serem alcançados.

A recorrente se defende alegando que decidiu, em negociação com os trabalhadores, de não utilizar os critérios exemplificados na Lei em questão, mas fez a opção por um critério educativo, tencionando ratificar que seus empregados cumprissem com rigor e cuidado todas as exigências ligadas a importantes áreas afetas ao seu bem estar profissional, a da medicina e segurança do trabalho.

Entretanto, intimada a apresentar controles a fim de demonstrar que os empregados cumpriram os critérios de elegibilidade definidos na cláusula 2ª, do acordo firmado com os sindicatos, a recorrente respondeu que “.....foram, no momento final, relevados os critérios 2 e 3. Desta forma, não há documentos que demonstrem tal apuração”.

Ou seja, a PLR foi paga independentemente de terem sido observados os critérios constante do acordo, o que demonstra que não houve assim uma preocupação da empresa em controlar o cumprimento do “critério educativo” ou com o “bem estar profissional” de seus colaboradores.

Assim, não procede a afirmação da recorrente de que “os critérios foram efetivamente cumpridos e surtiram o efeito desejado”, já que restou demonstrado que a autuada não tinha controle sobre o cumprimento dos critérios, tendo sido, inclusive, relevados, para fins de pagamento do PLR, os critérios relacionados com os exames médicos definidos no PCMSO e com as trocas de EPI.

Portanto, ao contrário do que afirma a recorrente, não foram atingidos os objetivos do pagamento da verba em questão.

A recorrente alega que a realização de exames e substituição dos EPI's eram por ela rigidamente controlados, ressaltando que os empregados recebem convocações formais para que os exames e substituições de EPI sejam feitos, ocasião em que são destacadas as consequências da sua não realização, dentre elas, deixar de receber a PLR.

Ocorre que os documentos juntados aos autos (fls. 352), relativos à mencionada convocação, destaca como consequência da não realização das trocas de EPIs deixar de receber prêmio assiduidade, e não PLR, conforme afirmou a recorrente.

Ademais, os documentos estão datados de 2011 e, portanto, não guardam relação com o débito lançado por meio do AI ora discutido.

Dessa forma, a empresa não comprovou que tenha tido controle sobre o cumprimento dos critérios estabelecidos na cláusula 2ª do acordo.

Assim, entendo que foi pago valores a título de PLR sem nenhum controle quanto ao cumprimento dos critérios acordados entre sindicato, empresa e trabalhadores, e sem que houvesse um programa que instituisse critérios ou metas relacionados à produtividade, programas de resultados, qualidade, contrariando, assim, o disposto no § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/00.

Portanto, a verba intitulada PLR, paga pela empresa sem observar os critérios estabelecidos em acordo coletivo, e sem observar os mandamentos inseridos na Lei 10.101/00, deve integrar o salário de contribuição previdenciária, por possuir natureza salarial.

Por todo o exposto, entendo que as verbas intituladas pela empresa de PPRL, pagas aos empregados da autuada em desconformidade com a Lei 10.101/00, devem compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Com relação ao argumento de que não há para se ignorar a validade do Acordo Coletivo que embasa a PLR discutida, simplesmente por não estabelecer metas de natureza ligada à produtividade da empresa, cumpre esclarecer que não foi apenas por esse motivo que a fiscalização entendeu que a PLR paga pela empresa possui natureza salarial, mas pelo fato de ter sido verificado que os valores pagos a esse título não se configura em divisão de lucro ou resultado, mas de pagamento de parcelas remuneratórias, que se assemelham a prêmio assiduidade e a gratificação.

Como já exposto acima, o acordo não estabeleceu metas a serem cumpridas ou resultados a serem alcançados, como a empresa não manteve controle sobre o cumprimento dos critérios acordados, fixando um valor a ser distribuído entre os empregados da empresa, independentemente de terem sido cumpridos os critérios.

Foi por isso que a fiscalização entendeu que houve descumprimento da lei específica que trata da matéria.

E, como a alínea “j”, do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91, isenta de contribuição previdenciária apenas a participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/99, a referida verba, paga pela autuada em desacordo com o mencionado diploma legal, integra o salário de contribuição.

Da mesma forma, não há a necessidade de comprovação de fraude para que se conclua que uma verba paga pela recorrente possui natureza remuneratória, como entendeu de forma equivocada a autuada.

O art. 149, do CTN, citado pela recorrente para reforçar seu argumento trata de refiscalização ou revisão de lançamento, o que não é o caso presente.

Assim, basta que fique comprovado que o pagamento se deu em desacordo com a legislação específica que trata da matéria para que a fiscalização, cuja atividade é vinculada aos mandamentos legais, lavre o competente Auto de Infração, lançando a contribuição devida incidente sobre tais verbas.

Portanto, em que pese o esforço argumentativo da recorrente, verifica-se que os pagamentos em tela realmente se a amoldam ao figurino legal que delimita a base-de-cálculo da contribuição previdenciária, como bem entendeu a fiscalização e o relator do acórdão recorrido.

Está claro que, para que não incida a contribuição social, a empresa deve observar o disposto na Lei 10.101/00.

Esse também é o entendimento da ministra Eliana Calmon, do STJ, que se manifestou no sentido de que, para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a questão.

Para a ministra, ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

Assim, não é a simples previsão em acordo coletivo ou o pagamento de parcelas intituladas pelo empregador de PRL é que vai retirar a natureza salarial da verba em comento.

Dessa forma, entendo que o procedimento adotado pela fiscalização não merece reparos.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – PPLR DOS MOTORISTAS

No caso dos motoristas da recorrente, a Convenção Coletiva de trabalho do exercício 2008-2009 estipulou, em sua cláusula IV que “As empresas pagarão a título de PPR- Participação nos Resultados na forma da Lei nº 10.101/00, a cada um dos seus colaboradores existentes no mês de maio de 2008, o valor de R\$ 200,00 (duzentos reais em duas parcelas iguais de 100,00 (cem reais) cada uma nas seguintes datas e condições:

Ou seja, a PPLR dos motoristas da empresa, referente ao exercício de 2008-2009, não atende ao disposto na Lei 10.101/2000, pois não estabelece metas a serem cumpridas, tendo sido estipulada uma quantia fixa determinada, independente do alcance de índices de produtividade ou qualquer outro resultado.

Os critérios estabelecidos para pagamento do PPLR é que o empregado não tenha mais que cinco faltas injustificadas ou três atestados médicos com determinação de afastamento, nos seis meses anteriores ao pagamento de cada parcela.

Observa-se, dos documentos acostados aos autos tanto pela fiscalização quanto pela recorrente, que o Acordo Coletivo não estabelece metas ou critérios de aferição

Portanto, o programa de PLR dos motoristas da empresa não estabelece regras claras e objetivas, contrariando o disposto no artigo 2º, da Lei 10.101/00.

E ao não estabelecer previamente as regras para a concessão da PLR, a recorrente descumpriu os ditames da Lei que trata da matéria, não fazendo jus, portanto, à isenção previdenciária prevista na Lei 8.212/91.

A recorrente alega que a decisão recorrida consignou fundamentação que corrobora os argumentos da recorrente de que a lei não determina que os critérios e condições a serem estabelecidos devam ser, obrigatoriamente, o estabelecimento de metas e resultados, mas

devem constar do instrumento de negociação, buscando-se atingir os objetivos do pagamento da verba em questão, o que foi feito pela recorrente.

Ora, mas se o pagamento de PLR não precisa está atrelado à obtenção de lucro ou resultado, como entende a autuada, então não é Participação nos Lucros ou Resultados, e sim pagamento de prêmio assiduidade ou prêmio por atingir uma meta que não diz respeito ao lucro ou resultado.

Então, a empresa não deveria ter feito o pagamento na rubrica “PLR”, mas, sim, na rubrica “prêmio assiduidade”.

E, segundo Amauri Mascaro Nascimento: "A natureza jurídica do prêmio não sofre, praticamente, contestações. É uma forma de salário vinculado a um fator de ordem pessoal do empregado ou geral de muitos empregados, via de regra a sua produção. Daí falar-se, também, em salário por rendimento ou salário por produção. Caracteriza-se, também, pelo seu aspecto condicional. Uma vez verificada a condição de que resultam, devem ser pagos". (In “Teoria Jurídica do Salário”, Editora LTR, 1994, pg. 256).

Assim, o prêmio pago pela autuada por intermédio da verba intitulada PLR que, conforme ela mesma afirma em sua peça recursal, está condicionado à assiduidade do empregado na empresa, é remuneração.

Esse também é o entendimento do TST:

“Prêmio é gratificação, e gratificação é salário, se ajustada expressa ou tacitamente, porque a CLT não exige o ajuste expresse” TST pleno E-RR 1943/82 - DJU 06/12/85 - pág. 22644”.

Dessa forma, os valores referentes ao PLR pago pela recorrente aos motoristas integram o salário de contribuição, conforme inciso I, art 28, da Lei 8.212/91.

Quanto ao entendimento de que nenhuma lei infraconstitucional teria o condão de fazer incidir a contribuição previdenciária sobre a tal participação percebida pelos colaboradores da recorrente, vale esclarecer que a observância ao ordenamento jurídico infraconstitucional não agride as garantias constitucionais previstas no art. 7º, da Constituição Federal, vez que se encontra insculpida, em toda a Constituição, o respeito ao princípio da legalidade. Portanto, a observância das disposições legais, em especial, as inseridas na Lei 8.212/91 e 10.101/2000, não implica transgressão de preceitos fundamentais garantidos na Constituição, como entendeu equivocadamente a recorrente.

E, reitera-se, a Constituição Federal assim estabelece: “Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei”. (CF, art. 201, § 11).

Assim, não há que se falar em isenção previdenciária para os pagamentos dos valores a título de PLR dos motoristas.

A recorrente alega que a referida verba, assim como a PLR creditada aos demais empregados, também fora paga de forma não habitual, em 09/2009, sendo certo que o requisito da habitualidade é inafastável à caracterização da remuneração e salário.

No entanto, entendo que não estamos diante de um pagamento eventual, já que o ganho habitual passível de exação não é necessariamente aquele valor auferido mês a mês, trimestralmente ou mesmo bimestralmente etc. Há verbas pagas no decorrer do contrato de trabalho, ainda que não sejam auferidas nessas condições, e que não podem ser vistas como meramente eventuais.

No caso sob análise, não há dúvida de que o pagamento realizado pela empresa e por ela intitulado Participação nos Lucros reveste-se de **habitualidade**, já que é de conhecimento de todos os empregados que, na data acordada, farão jus ao recebimento do valor ajustado.

Assim, o conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado retira-lhe o caráter da eventualidade, tornando-o habitual.

Há, portanto, uma expectativa criada que se sobrepõe ao fato de os valores percebidos pelos segurados empregados não serem rotineiros ou serem de diferentes valores nos vários anos.

Essa expectativa criada, o costume e a certeza do pagamento gera a habitualidade e afasta por completo a eventualidade.

Por tudo que foi exposto acima, concluo que a verba intitulada Participação nos Resultados foi paga em desconformidade com a legislação que rege a matéria.

E, como a alínea “j”, do § 9º, do art. 28 da Lei 8.212/91, isenta de contribuição apenas a participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei nº 10.101/99, a referida verba, paga pela autuada em desacordo com o mencionado diploma legal, integra o salário de contribuição.

PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS PELA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

A fiscalização observou, da análise das folhas de pagamento do ano de 2006, a existência de pagamentos pela participação de Administradores não empregados nos Lucros ou Resultados, em janeiro de 2006, parcela que não foi levada à tributação previdenciária.

A recorrente não nega o pagamento, mas se defende alegando que a PLR é imune a contribuições sociais, conforme art. 7º, XI, da CF/88, e que a expressão “conforme definido em lei” se aplica somente à parte final do referido dispositivo.

Todavia, a não vinculação da participação nos lucros à remuneração não é auto aplicável e, ao contrário do que afirma a recorrente, a Constituição Federal remeteu, sim, à lei, a função de estabelecer critérios e regras para desvincular a participação nos lucros da remuneração, o que, entendo, foi feito com muita propriedade pelo legislador, ao editar a Lei 10.101/00.

Esse é também o entendimento da Consultoria Jurídica do MPS, conforme Parecer 1748/99 cujo trecho transcrevo a seguir:

6. A parcela denominada participação nos lucros é uma garantia

constitucional nos termos do inciso XI do art. 7º, in verbis:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam 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. (grifei)

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

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

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

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

A fiscalização lavrou a contribuição pois entendeu que não há isenção para as parcelas pagas a título de participação dos administradores não empregados no lucro e resultado da empresa, uma vez que a lei 10.101/00 cuida da participação nos Lucros ou Resultados de empregados, e não de contribuintes individuais, como é o caso em tela.

A recorrente alega que o seu estatuto está em plena consonância com o que estabelece a Lei 6.404/76, com posteriores alterações, recepcionados pelo art. 7º, XI, da CF, na medida em que regulamentam os termos em que deve ser realizada a PL pelos conselheiros e diretores.

No entanto, a fiscalização em nenhum momento afirmou que o estatuto da autuada estaria em dissonância com a Lei 6.404/76.

O que a autoridade fiscal demonstrou é que os pagamentos efetuados pela empresa a título de Participação dos Administradores integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, por falta de amparo legal de não-incidência.

De fato, a distribuição de lucros dos administradores não empregados das Sociedades Anônimas está prevista na Lei 6.404/76 que, em nenhum momento, isenta os valores pagos a esse título da tributação previdenciária.

E como, conforme art.111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, não há como acolher a alegação da recorrente de que o lucro distribuído aos administradores não empregados da S.A não integram o salário de contribuição.

A previsão legal para o lançamento é o art. 28, inciso III, da Lei 8.212/91, que estabelece que:

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

(...)

III – para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º".

O art. 201, do Decreto 3.048/99, estabelece que:

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

I (...)

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação alterada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

(...)

A própria CF/88 estabelece, na letra "a", I do art. 195, que a contribuição a cargo das empresas incide sobre "a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, **a qualquer título**, à pessoa física que lhe preste serviço, **mesmo sem vínculo empregatício**" (grifei).

Assim, a pretensão da recorrente não encontra amparo legal, e os valores pagos a título de participação dos administradores deve integrar o salário de contribuição.

MULTA E JUROS

A recorrente insurge-se, ainda, contra o valor da multa e juros aplicados, esclarecendo que não se discute a legalidade ou não da lei, e sim o caráter confiscatório da multa aplicada, inferindo que não é qualquer atraso no pagamento dos tributos ou ausência de sua declaração que deve legitimar a previsão de multa exacerbada

Entretanto, a vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Cumprido esclarecer que a vedação de que cuida o art. 150, IV, da Constituição Federal, dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas.

Portanto, a observância desse princípio relaciona-se com o momento de instituição do tributo ou de determinação da multa a ser aplicada no caso de falta de recolhimento, mas, uma vez vencida a etapa da sua criação, não configura confisco a aplicação da lei tributária.

Vale lembrar que a cobrança da multa moratória, de caráter irrelevável, é de natureza objetiva, isto é, não sendo recolhido no vencimento, incidirá multa, independente da intenção do agente.

Conforme prevê o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, não recolhendo na época própria, o contribuinte tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento. Se não houvesse tal exigência haveria violação ao princípio da isonomia, pois o contribuinte que não recolhera no prazo fixado teria tratamento similar àquele que cumprira em dia com suas obrigações fiscais.

A autuada ressalta, ainda, a impossibilidade de fazer incidir a SELIC sobre a multa de ofício exigida, e que, caso se verifique, em análise desmembrada e detalhada da atualização monetária do AI combatido, que tal atualização levou em conta também o valor da multa aplicada, deve ser isso rechaçado, em razão dos motivos expostos.

Porém, conforme já informado pelo Relator do Acórdão recorrido, não há incidência de juros sobre o valor da multa de ofício ora aplicada, não procedendo a preocupação da recorrente.

Portanto, a multa e juros aplicados encontram fundamento nos dispositivos legais discriminados nos relatórios que compõem o Auto de Infração, não podendo serem afastados, como quer a recorrente, por falta de amparo legal.

Nesse sentido,

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros – Relatora