



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

Processo n° 16327.001275/2010-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2403-002.666 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de agosto de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente CREDIT SUISSE (BRASIL) DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2007

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional.

Havendo recolhimentos aplica-se a regra do § 4° do artigo 150 do CTN.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Não integra o salário-de-contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. MULTA GFIP.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A multa deverá ser recalculada, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao artigo 32A da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, em preliminares: Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para reconhecer a decadência da competência 01/2005, com base no art.150, § 4º do CTN. No mérito: a) Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a tributação da PLR das competências 10/2005 e 01/2006. b) **Por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso para afastar a tributação das competências 10/2006 e 01/2007**, vencido o relator Carlos Alberto Mees Stringari. Por unanimidade de votos, em manter a tributação da competência 10/2007. Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para determinar o recálculo da multa, disciplinado no art. 32-A, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ivacir Julio de Souza.

Carlos Alberto Mees Stringari

Presidente e Relator

Ivacir Julio de Souza

Relator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Presidente), Marcelo Magalhães Peixoto, Ivacir Julio de Souza, Daniele Souto Rodrigues, Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro e Elfes Cavalcante Lustosa Aragão Elvas.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra Decisão da Delegacia da Secretaria da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I, Acórdão 16-29.860 da 11ª Turma, que julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo transcrita.

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Apresentar a empresa Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS 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.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA.

A multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória é aplicada e cobrada em virtude de determinação legal.

A lei superveniente não se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade mais severa que a prevista na lei vigente à época.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O lançamento e a impugnação foram assim relatadas no julgamento de primeira instância:

DA AUTUAÇÃO

Trata-se de Auto de Infração (AI) DEBCAD nº 37.271.724-1, lavrado pela fiscalização contra a empresa em epígrafe, por infração ao artigo 32, inciso IV, e parágrafo 5º da Lei nº 8212/91, com a redação dada pela Lei nº 9528/97, c/c o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99.

De acordo com o Termo de Verificação da Infração, às fls. 06 a 09:

- *O débito teve como origem os valores das remunerações a título de Programa de Participação nos Lucros e/ou Resultados pagos e/ou creditados aos empregados, apurados em Folhas de Pagamento e informações prestadas pelo próprio Sujeito Passivo;*

Durante a ação fiscal, verificou-se que a empresa não incluiu nas GFIP's (Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) os valores correspondentes a fatos geradores de contribuições previdenciárias referentes à Participação nos Lucros dos empregados, nas competências 01/2005, 10/2005, 01/2006, 10/2006, 01/2007, e 10/2007;

A Tabela Anexa de fl 11 demonstra os valores que a empresa deixou de informar, e que foram apurados na ação fiscal a partir dos dados fornecidos pelo próprio Contribuinte;

- *A citada tabela também apresenta o demonstrativo da multa conforme o artigo 284 do Decreto nº 3048/99, e o comparativo com o artigo 35-A da Lei nº 11941/2009; | • O número de segurados da empresa permaneceu, para fins de aplicação da multa:*

- na faixa de 16 a 50 segurados, correspondendo a 2 vezes o valor mínimo, nas competências 01/2005, 10/2005 e 01/2006;

- na faixa de 51 a 100 segurados, correspondendo a 5 vezes o valor mínimo, nas competências 10/2006 a 01/2007;

- e nas faixa de 101 a 500 segurados, correspondendo a 10 vezes o valor mínimo, na competência 10/2007; j • O valor mínimo está previsto no artigo 92 da Lei nº 8212/91, atualizado nos termos do artigo 8.º da Portaria Interministerial MPS/MF nº 350, de 30/12/2009, e corresponde a R\$ 1.410,79;

- *Não ocorreram circunstâncias agravantes*

O Termo de Verificação de Aplicação da Multa, fls. 09 a 10, informa que a multa foi aplicada em observância ao artigo 106, inciso II, alínea " c " do CTN, e a Tabela anexa de fl. 11 demonstra que foi feita a comparação da situação anterior com a nova sistemática (imposta pela Lei 11.941/2009), para fins de constatar qual a norma mais benéfica ao Contribuinte, e, conseqüentemente, de eventual retroação. j A legislação anterior foi mais benéfica em todas as competências, e foi aplicada multa no valor de R\$ 36.680,54 (trinta e seis mil e seiscentos e oitenta

Documentos assinados digitalmente reais e cinquenta e quatro centavos).

Autenticado digitalmente em 25/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 25/02/2015 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 03/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Foram anexados pela Fiscalização: IPC - Instruções para o Contribuinte, de fls. 02 a 03; Relatório de Vínculos, de fls. 04 a 05; Resposta da empresa a Termo de Intimação Fiscal, fls. 12 a 13; Ata de Assembléia e Estatuto Social, fls. 14 a 24; Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal - T E P F , fl. 25.

DA IMPUGNAÇÃO

Tendo sido cientificada do Auto de Infração em 29/09/2010, fl. 01, a Autuada impugnou o lançamento tempestivamente, conforme despacho de fl. 56, através do instrumento de fls. 27/36, com juntada dos seguintes documentos (Doe. 01), por cópias simples ou autenticadas: Procuração, Ata de Assembléia e Estatuto Social, e documentos dos procuradores, fls. 37/54.

Apresenta um breve relato sobre a ação fiscal e o Auto de Infração em tela, e alega, em síntese, que:

Da Inexistência de Omissão de Informações nas GFIP's dos Períodos de Janeiro e Outubro de 2005; Janeiro e Outubro de 2006; e Janeiro e Outubro de 2007

Como visto, os créditos principais foram constituídos por intermédio dos Autos de Infração nº 37.271.725-0 e nº 37.271.726-8, com o lançamento das contribuições incidentes sobre os fatos geradores supostamente omitidos nas GFIP's, acrescidas de multa e juros moratórios.

Contra os referidos Autos de Infração foram apresentadas impugnações demonstrando a total improcedência, sob os seguintes fundamentos:

(a) Em 29/09/2010 a Fiscalização decaiu do direito de exigir contribuições relativas ao período de janeiro de 2005;

(b) Todos os pagamentos de PLR foram efetuados em conformidade com a Lei nº 10.101/00, e com os Acordos de PLR celebrados nos termos do art. 2., I, da referida lei;

(c) Os Autos exigem contribuições sobre ganhos eventuais;

(d) A multa de mora deve ser excluída do valor do crédito tributário exigido nos Autos.

Assim, não estando a PLR paga aos empregados da Impugnante sujeita à incidência das Contribuições é descabida a multa exigida no AI em tela, vez que não havia razão para declarar o respectivo pagamento em suas GFIP's.

Desta forma, e em virtude da conexão do processo em epígrafe com aqueles decorrentes dos Autos de Infração nº 37.271.725-0 e nº 37.271.726-8, requer que todos sejam julgados conjuntamente, para evitar a prolação de decisões divergentes.

Do Descabimento da Multa em Exame em Face do Princípio da Consunção

Entende que, ainda que os pagamentos efetuados pela Impugnante a título de PLR configurassem fatos geradores das contribuições, a exigência da multa lançada no AI seria indevida.

A Fiscalização imputa à Impugnante a prática das seguintes infrações: de um lado, a falta de recolhimento de contribuições (obrigação principal) e, de outro, a falta de declaração dos respectivos fatos geradores (obrigação acessória).

Ademais, os créditos tributários decorrentes das obrigações principais já estão acrescidos de multas, razão pela qual entende que a multa decorrente da obrigação acessória deveria ser absorvida por aquela, mais gravosa, vez que um' fato é incidível do outro, não sendo razoável, pois, dupla penalização.

Trata-se da aplicação do princípio da consunção ou absorção. Colaciona jurisprudência administrativa.

Portanto, ainda que as contribuições fossem devidas, a multa exigida no presente Auto seria descabida, já que nos AI's nº 37.271.725-0 e 37.271.726-8 já está sendo cobrada a multa na forma prevista na redação original do artigo 35 da Lei nº 8212/91.

Da Aplicação Retroativa da Lei nº 11.941, de 27.05.2009

Ademais, ainda que a multa exigida pelo AI em tela fosse devida, seu valbr deveria ser retificado, vez que, em virtude da superveniência da Lei nº 11.491/09, foi revogado o parágrafo 5.º do artigo 32, da Lei nº 8.212/91, tendo sido incluído o artigo 32-A na citada lei, que prevê penalidade mais branda à infração em tela (transcreve os dispositivos legais).

Por força da previsão constante no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, deverá ser aplicada a previsão conforme a redação atual. Transcreve entendimento sobre a nova sistemática das multas.

Do Pedido

Pelo exposto, a Impugnante pede e espera que o AI 'seja integralmente cancelado ou, senão, que a multa lançada seja reduzida para o valor de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações supostamente omitidas, observado o limite mínimo de R\$ 500,00.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário onde alega/questiona, em síntese:

- Inexistência de omissão de fatos geradores nas GFIPs.
- Descabimento da multa face do princípio da consunção.
- Aplicação retroativa da Lei 11+941/2009.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari, Relator

O recurso é tempestivo e por não haver óbice ao seu conhecimento, passo à análise das questões pertinentes.

DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.212/91, nestas palavras:

Súmula Vinculante nº 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula de n.º 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei n.º 8.212, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional (CTN), o art. 173 ou o art. 150 (este último diz respeito ao lançamento por homologação).

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art.150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)

Trata o lançamento de não cumprimento de obrigação acessória constituidora de crédito tributário.

Por essa característica e pelo fato de a recorrente ter anexado cópia da guia de recolhimento da competência 01/2005, entendo que deve acompanhar o procedimento adotado para a obrigação principal e que deve-se aplicar o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN.

O período do lançamento é: 01 e 10/2005, 01 e 10/2006 e 01 e 10/2007.

A ciência do lançamento ocorreu em 29/09/2010.

Entendo decadentes a competência 01/2005.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR

A CF, nos termos do art. 7º, inciso XI, assegura aos empregados o direito à participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração, quando concedida de acordo com lei específica, é, portanto, uma norma constitucional de eficácia limitada.

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;

Como se denota do dispositivo constitucional transcrito, trata-se de norma de eficácia limitada, cuja produção plena de efeitos foi condicionada à regulamentação pelo legislador infraconstitucional.

Nesse sentido, o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

*Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da CF. **Necessidade de lei para o exercício desse direito.** O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da CF começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. (RE 398.284, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 23/9/2008, Primeira Turma, DJE de 19/12/2008.)*

No mesmo sentido: RE 505.597 AgR-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 1º-12-2009, Segunda Turma, DJE de 18-12-2009; RE 393.764-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 25/11/2008, Segunda Turma, DJE de 19-12-2008.

Em atendimento ao comando constitucional, sobreveio a Lei nº 10.101/2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e que, no artigo 1º dispõe ser a Participação nos Lucros e Resultados instrumento de integração entre o capital e trabalho, ou seja, é importante estratégia para atingir motivação e produtividade por parte dos empregados, lucro para as empresas e melhores condições sociais.

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.

A Participação nos Lucros ou Resultados, na forma concebida pela Lei 10.101/2000, tem caráter notoriamente condicional. Sua percepção está vinculada ao alcance de metas pelos empregados, estabelecidas por meio de negociação entre esses e o empregador.

Como ensina Fabio Campinho, na obra *Participação nos Lucros ou Resultados Subordinação e Gestão da Subjetividade*, **o pagamento de valor desatrelado do alcance ou cumprimento de metas nada contribui para a integração capital e trabalho, configurando juridicamente salário sendo perfeitamente admissível que nestes casos o judiciário trabalhista considere o valor pago como parte integrante do complexo salarial. A incerteza é intrínseca à PLR. Sem a fixação prévia de um percentual sobre os lucros ou de metas a serem atingidas não pode haver participação. Pelo menos não segundo os ditames fixados pela Lei 10.101/2000. Este fator imponderável que faz com que o lucro a ser atingido ao final do exercício contábil não seja previsível a não ser por estimativas, que faz com que as metas possam ou não ser alcançadas, é o que torna o programa condizente com os dispositivos legais. Portanto, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR. É juridicamente salário.**

(...) Ao conceder a participação sob a forma de um “abono” desvinculado de qualquer meta não produz qualquer motivação adicional. Trata-se apenas de uma mudança de rubrica. A parcela que anteriormente era considerada salarial para a não ser mais. Fato que em nada contribui para a “integração do trabalhador na vida da empresa” (Lei nº 10.101/2000, art. 1º). Em verdade, é perfeitamente admissível que nestes casos o judiciário trabalhista considere o valor pago como parte integrante do complexo salarial. Afinal, a incerteza é intrínseca a PLR. Sem a fixação prévia de um percentual sobre os lucros ou de metas a serem atingidas não pode haver participação. Pelo menos não segundo os ditames fixados pela Lei 10.101/2000. Este fator imponderável que faz com que o lucro a ser atingido ao final do exercício contábil não seja previsível a não ser por estimativas (que não deixam de ser aproximações), que faz com que as metas possam ou não ser alcançadas, é o que torna o programa condizente com os dispositivos legais. Portanto, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR. É juridicamente salário. (Editora LTR, São Paulo, 2009, p. 90.)

A Lei nº. 10.101, de 19/12/2000 ao estabelecer critérios, estabelece uma definição para “participação nos lucros ou resultados”, logo, se de acordo com a Lei 10.101/2000 é PLR imune à tributação, senão, apesar do “nome”, não é PLR e será integralmente tributado.

Para que o segurado empregado tenha direito à PLR não há necessidade de lucro por parte da empresa, podendo ser paga em função de um resultado. O resultado, conforme previsto na Lei nº. 10.101/00, é um resultado que se baseia em regras claras e objetivas de metas a serem alcançadas e que tem o intuito de incentivar a produtividade.

Para a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, a Lei nº. 10.101/00 estabelece as seguintes condições:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 25/02/2015 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 03/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) A PLR deve ser objeto de **negociação entre a empresa e seus empregados**, mediante um dos procedimentos abaixo, escolhidos pelas partes de comum acordo:

- Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
- Convenção ou acordo coletivo.

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

- Índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
- Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

c) **É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.**

Art.1ª 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.2ª A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

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

II-convenção ou acordo coletivo.

§1ª 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 periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

A ausência de um desses requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como PLR. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/00 estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.

Nesse sentido, apresento jurisprudência do CARF e também do STJ:

CARF

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/2003
PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE
LANÇAMENTO PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS PARCELA
INTEGRANTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DA LEI 10.101/2000. Uma
vez estando no campo de incidência das contribuições
previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão
legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da
legalidade e da isonomia. **O pagamento de participação nos
lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da
lei 10.101/00, quais sejam, existência de acordo prévio ao
exercício, bem como a existência de regras previamente
ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias,
posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, “j” da Lei
8.212/91. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUÊNAL. (...)NULIDADE.
CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO
CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA(...). RECURSO
VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE. (Acórdão 240100545)***

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

1. Embasado o acórdão recorrido também em fundamentação infraconstitucional autônoma e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o recurso especial.

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

4. Ambas as Turmas do STF têm decidido que é legítima a incidência da contribuição previdenciária mesmo no período anterior à regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconsiderado por esta Corte.

5. Recurso especial não provido (REsp 856160/PR, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJe 23/06/2009).

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição:

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

Conforme previsto na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, a única hipótese para que a participação nos lucros e resultados não sofra incidência de contribuição previdenciária é que seja paga de acordo com a lei específica, isto é, se enquadre no estabelecido na lei 10.101/2000.

Assim, onde o legislador dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação.

Constatado o desrespeito à exigência legal, resulta descaracterizados os pagamentos como sendo PLR e passam à condição de pagamentos com natureza remuneratória.

A recorrente questiona a tributação da PLR e afirma que cumpriu todas determinações da Lei 10.101/2000.

10/101/00 VERIFICAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI

Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2005, folhas 30 a 38, assinado em 07/04/2005. Entendo que cumpre os requisitos legais e, portanto, não deve ser tributado (adiantamento pago em 10/2005 e a PLR pago na competência 01/2006).

Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2006, folhas 48 a 56, assinado em 22/12/2006, sendo o adiantamento pago em 10/2006 e a PLR em 01/2007.

Entendo que não cumpriu integralmente com os requisitos da Lei 10.101/00.

A Participação nos Lucros ou Resultados, na forma concebida pela Lei 10.101/2000, tem caráter notoriamente condicional. Sua percepção está vinculada ao alcance de metas pelos empregados, estabelecidas por meio de negociação entre esses e o empregador.

Como ensina Fabio Campinho, na obra *Participação nos Lucros ou Resultados Subordinação e Gestão da Subjetividade*, o pagamento de valor desatrelado do alcance ou cumprimento de metas nada contribui para a integração capital e trabalho, configurando juridicamente salário sendo perfeitamente admissível que nestes casos o judiciário trabalhista considere o valor pago como parte integrante do complexo salarial. **A incerteza é intrínseca à PLR.** Sem a fixação prévia de um percentual sobre os lucros ou de metas a serem atingidas não pode haver participação. Pelo menos não segundo os ditames fixados pela Lei 10.101/2000. Este fator imponderável que faz com que o lucro a ser atingido ao final do exercício contábil não seja previsível a não ser por estimativas, que faz com que as metas possam ou não ser alcançadas, é o que torna o programa condizente com os dispositivos legais. Portanto, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR. É juridicamente salário.

(...) Ao conceder a participação sob a forma de um “abono” desvinculado de qualquer meta não produz qualquer motivação adicional. Trata-se apenas de uma mudança de rubrica. A parcela que anteriormente era considerada salarial para a não ser mais. Fato que em nada contribui para a “integração do

trabalhador na vida da empresa” (Lei nº 10.101/2000, art. 1º). Em verdade, é perfeitamente admissível que nestes casos o judiciário trabalhista considere o valor pago como parte integrante do complexo salarial. Afinal, a incerteza é intrínseca a PLR. Sem a fixação prévia de um percentual sobre os lucros ou de metas a serem atingidas não pode haver participação. Pelo menos não segundo os ditames fixados pela Lei 10.101/2000. Este fator imponderável que faz com que o lucro a ser atingido ao final do exercício contábil não seja previsível a não ser por estimativas (que não deixam de ser aproximações), que faz com que as metas possam ou não ser alcançadas, é o que torna o programa condizente com os dispositivos legais. Portanto, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR. É juridicamente salário. (Editora LTR, São Paulo, 2009, p. 90.)

Entendo que por o acordo ter sido assinado no final de dezembro, a incerteza do atingimento das metas ficou totalmente afastada.

Entendo que os valores pagos não estão em harmonia com a Lei 10.101/00, especificamente com o artigo 2º, § 1º, II, que impõe a condição de o pacto ser estabelecido previamente e que, por essa razão, devem ser tributados.

Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2007/2008, folhas 65 a 73, assinado em 27/12/2007 (este processo contém exclusivamente o adiantamento pago em 10/2007).

Conforme o parágrafo quinto da cláusula terceira do Acordo de PLR 2007/2008, verifica-se que a Antecipação de PLR, paga em 29/10/2007 não seria descontada.

CLÁUSULA TERCEIRA - DA PERIODICIDADE E DO PAGAMENTO

A periodicidade do pagamento da participação em lucros ou resultados será anual, nas mesmas datas da Convenção Coletiva de Trabalho 2007/2008 e 2008/2009, considerando-se as antecipações previstas.

...

PARÁGRAFO QUINTO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, Assinado digitalmente em 25/02/2015 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 25/02/2015 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 03/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A antecipação de participação nos lucros e resultados creditada em 29 de Outubro de 2007 não será descontada na participação nos lucros e resultados do ano de 2008; as antecipações de participação nos lucros e resultados creditadas em 2008, não serão compensadas na participação nos lucros e resultados do ano 2009.

Temos aqui 2 situações excludentes: a data do acordo (final de dezembro) e a situação de um adiantamento que não é compensado.

Para a data, são válidas as considerações acima.

O adiantamento não compensado, entendo que equivale a um abono pago por liberalidade da empresa, sujeito portanto à tributação.

CÁLCULO DA MULTA

Recálculo da multa com base no art. 32-A, II, Lei 8.212/1991, a partir da alteração da Lei 11.941/2009.

No que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da recente Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A citada Lei 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a Lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

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

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

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

Art.106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

No caso da presente autuação, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 e do art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, o qual previa que pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no art. 32, § 4º, da Lei nº 8.212/1991.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, c, CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32, § 5º, Lei nº 8.212/1991 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32, inciso IV, Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

À vista do exposto, nas preliminares, voto pelo reconhecimento da decadência da competência 01/2005, com base no artigo 150, § 4º do CTN. No mérito voto pelo provimento parcial, afastando a tributação da PLR das competências 10/2005 e 01/2006 e pelo recálculo da multa, de acordo com o disciplinado no art. 32-A da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 e prevalência da mais benéfica para a recorrente.

Carlos Alberto Mees Stringari

Voto Vencedor

Por maioria de votos esta Colenda Turma resolveu afastar a tributação das competências de **10/2006 e 01/2007**, vencido o relator. Eis, pois, a questão de fundo.

Ao conduzir seu voto, no enfrentamento pontual da questão, o i. Conselheiro, manifestou seu entendimento tal qual o registro abaixo reproduzido na íntegra:

"VERIFICAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI 10/101/00"

Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2005, folhas 30 a 38, assinado em 07/04/2005. Entendo que cumpre os requisitos legais e, portanto, não deve ser tributado (adiantamento pago em 10/2005 e a PLR pago na competência 01/2006).

Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2006, folhas 48 a 56, assinado em 22/12/2006, sendo o adiantamento pago em 10/2006 e a PLR em 01/2007.

Entendo que não cumpriu integralmente com os requisitos da Lei 10.101/00.

A Participação nos Lucros ou Resultados, na forma concebida pela Lei 10.101/2000, tem caráter notoriamente condicional. Sua percepção está vinculada ao alcance de metas pelos empregados, estabelecidas por meio de negociação entre esses e o empregador.

Entendo que por o acordo ter sido assinado no final de dezembro, a incerteza do atingimento das metas ficou totalmente afastada.

Entendo que os valores pagos não estão em harmonia com a Lei 10.101/00, especificamente com o artigo 2º, § 1º, II, que impõe a condição de o pacto ser estabelecido previamente e que, por essa razão, devem ser tributados.

Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2007/2008, folhas 65 a 73, assinado em 27/12/2007 (este processo contém exclusivamente o adiantamento pago em 10/2007).

Conforme o parágrafo quinto da cláusula terceira do Acordo de PLR 2007/2008, verifica-se que a Antecipação de PLR, paga em 29/10/2007 não seria descontada.

Temos aqui 2 situações excludentes: a data do acordo (final de dezembro) e a situação de um adiantamento que não é compensado.

Para a data, são válidas as considerações acima.

O adiantamento não compensado, entendo que equivale a um abono pago por liberalidade da empresa, sujeito portanto à tributação.

Com destaque para o fato de o pacto ter sido assinado em 22/12/2006, o i. Conselheiro entendeu que os adiantamento ocorrido em 10/2006 e a PLR em 01/2007, não tinha respaldo:

"Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2006, folhas 48 a 56, assinado em 22/12/2006, sendo o adiantamento pago em 10/2006 e a PLR em 01/2007.

Entendo que não cumpriu integralmente com os requisitos da Lei 10.101/00. "

Como se observa o fato do pacto ter sido assinado no final de dezembro, formou convicção de que as condições não foram estabelecidas previamente e que, então houvera sido quebrada regra básica não se cumprindo integralmente com os requisitos da Lei 10.101/00.

Na forma do abaixo transcrito, o i. Relator assevera que **a incerteza do atingimento das metas fora afastada;**

*"Entendo que por o acordo ter sido assinado no final de dezembro, a **incerteza do atingimento** das metas **ficou totalmente afastada.** "*

O sobredito, a "contrário sensu " , faz lícito concluir que **houvera certeza** no atingimento das metas.

Visto assim,descontextualizado, não haveria mais o que se discutir e dar provimento ao Recurso neste quesito. Ocorre que **verificando o todo** e tendo como certo de que seguramente não foi isso que o Relator quis declarar, vindo à calhar, tal qual as evidências do caso em comento, não me permito utilizar do equívoco e, por um prisma único, sustentar a divergência. Apenas o menciono para ilidir hipótese de argumento para eventual embargo.

Na seqüência, exortou-se o preceituado artigo 2º, § 1º, II da Lei n 10.101/00 :

"Entendo que os valores pagos não estão em harmonia com a Lei 10.101/00, especificamente com o artigo 2º, § 1º, II, que impõe a

condição de o pacto ser estabelecido previamente e que, por essa razão, devem ser tributados."

artigo 2º, § 1º, II da Lei n 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 (...)

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

Extraído da condução do voto, o texto abaixo reproduzido aduz que o i. Relator verificou cumpridas as exigências para o **período imediatamente anterior** ao em comento.

"Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2005, folhas 30 a 38, assinado em 07/04/2005. Entendo que cumpre os requisitos legais e, portanto, não deve ser tributado (adiantamento pago em 10/2005 e a PLR pago na competência 01/2006)."

Não se pode deixar de notar que na forma do encimado a empresa, **costumeiramente**, vinha de conceder o benefício combinado com seus empregados. Dessa forma não causa constrangimento inferir que o acordo em comento sempre esteve pactuado, entretanto, no período em comento, aperfeiçoado de maneira retardada.

Relevante ressaltar que acordos, ainda que informais, também são de ser respeitado na legislação pátria. Por óbvio que no caso presente qualquer que tenha sido o pactuado, o acordo somente se aperfeiçoa mediante a assinatura das partes. Entretanto a lei requer que tenha havido o pacto prévio mas, embora as assinaturas sejam decorrente por coerência, não determina que sejam contemporâneas. Afirmar que não houve o pacto requer provas cabais que não se materializam pelo fato de as assinaturas terem sido apostas extemporaneamente. Relevante notar que foram firmadas em 22/12/2006 no mesmo ano em que ocorreram os lucros distribuídos na PLR em 01/2007.

Penso que se tivesse havido intenção de burla, as partes teriam combinado de colocar outra data qualquer, anterior, e tal ato passaria ao largo e sequer estaria sendo questionado devido a impossibilidade de fazê-lo.

Noutro giro, tendo presente que o contrato - o pacto - é o acordo de duas ou mais vontades, na conformidade da ordem jurídica, embora a Lei específica estabeleça as condições de pactuar no caso em tela, isto não afasta observar a aplicação subsidiária do art. 112 do Código Civil, quando revela que o contrato deve ser interpretado **com prevalência da intenção dos contraentes** à literalidade das cláusulas, neste sentido o melhor meio de interpretar o contrato **é a conduta das partes**, ou seja, **a forma como vinham executando o contrato nos anos anteriores e antes da aposição das assinaturas.**

"Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem"

Por óbvio, para pagar o benefício a empresa se valeu de documentos **expressos em relatórios de produção, formulários e outros instrumentos de controle** cuja

existência encerra a materialização de pacto prévio. Ademais, por incidência do **princípio da primazia da realidade sobre a forma**, segundo o qual a **realidade fática** sobrepõe-se aos aspectos meramente formais do contrato, em matéria trabalhista o que importa é o que ocorre na prática.

Por derradeiro, exortando o brocardo “*Exceptio non adimplenti contractus*” - da exceção de contrato não cumprido - o legislador reservou o art. 476 do Código Civil preceituando que nos contratos bilaterais, nenhum dos contratantes, **antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro**. Assim, se os empregados não tivessem conhecimento prévio das metas não poderiam cumprir seus compromissos e exigir da empresa a reciprocidade implícita e a empresa estaria livre para inadimplir e não proceder aos pagamentos realizados.

"Art. 476. Nos contratos bilaterais, nenhum dos contratantes, antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro."

Assim, em razão de tudo que foi exposto, sou de concluir que se dava afastar a tributação das competências de 10/2006 e 01/2007.

Ivacir Júlio de Souza - Relator designado