



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

Processo n° 16327.721151/2013-85
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-004.451 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2014
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente CREDIT SUISSE (BRASIL) S.A. CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4°; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. Entende-se como pagamento parcial o recolhimento da contribuição previdenciária sobre outras parcelas remuneratórias que compõem a folha de pagamento da empresa (Súmula CARF n° 99).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Uma vez que os segurados tinham prévio conhecimento das metas e demais requisitos durante parte do período de apuração para o benefício, a data de assinatura do acordo não é motivo para se afastar a imunidade de contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros ou resultados da empresa.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Luciana de Souza Espíndola Reis, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Tabora Simões e Daniele Souto Rodrigues Amadio. Ausente o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal de 14/102013 de contribuições previdenciárias sobre participação nos lucros e resultados da empresa. Seguem transcrições de trechos da decisão recorrida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados que prestam serviços à empresa.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DESCARACTERIZAÇÃO.

Acordo para pagamento de PLR firmado em período posterior ao período em que será feita a avaliação do desempenho retira a característica de estímulo e, por conseguinte, de incentivo a produtividade, objetivo da Lei n.º 10.101/2000, explícita no art. 1º.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS À OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). INCIDÊNCIA.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), conforme preconiza o art. 3º, da Lei n.º 11.457, de 2007.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE N.º 8 DO STF. CONTAGEM DO PRAZO. NOTA TÉCNICA PGFN/CAT N.º 856/2008. INOCORRÊNCIA.

É inconstitucional o art. 45 da Lei n.º 8.212, de 1991, consoante entendimento esposado pela Súmula Vinculante n.º 8 do Supremo Tribunal Federal, publicada no DOU de 20/06/2008.

Para as contribuições previdenciárias o prazo de decadência quinquenal para o lançamento de ofício da diferença não paga é

contado, no caso de inexistência de recolhimento, com base no art. 173, inciso I, do CTN.

Nos termos da Nota Técnica PGFN/CAT n.º 856, de 01 de setembro de 2008, para a contagem do prazo decadencial em relação a descumprimento de obrigações acessórias deve ser utilizado o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração à Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, artigo 32, inciso IV, acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997, a empresa apresentar Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

MULTA.

Na lavratura de Auto de Infração após a edição da MP n.º 449/2008, referente a infrações ocorridas até 3/12/2008, em respeito ao art. 106, inciso II, “c”, do CTN, deve ser confrontado o valor da multa, calculado na sistemática antiga (art. 32, §5º, da Lei n.º 8.212/91), em vigor à época da infração, com o valor da penalidade calculado na forma estabelecida pela MP n.º 449/2008 (art. 32A, inciso I, §§2º e 3º, da Lei n.º 8.212/91),

Aplicando-se a multa menos gravosa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

...

A empresa distribuiu lucros através do Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2007/ 2008. A participação nos lucros dos empregados foi distribuída nos anos de 2008 e 2009.

O acordo de Participação em Lucros e Resultados (PLR) 2007/2008 e seu Anexo I foram assinados entre a autuada de um lado e o Sindicato dos Empregados em Empresas de Seguros Privados e Capitalização e de Crédito e em Empresas de Previdência Privada do Estado de São Paulo do outro, com vigência de 1/1/2007 a 31/12/2008, conforme cláusula nona. A data de assinatura é 27/12/2007.

...

Portanto o lucro distribuído segundo o Acordo de Participação em Lucros ou Resultados referente ao ano de 2007 e pago ou creditado em 2008 não está em acordo com a legislação e integra o salário de contribuição previdenciária.

...

PP – Participação nos Lucros ou Resultados PR que contém o lançamento, do valor pago e/ou creditado a título de PLR aos empregados na competência de 1/2008.

O motivo para a incidência da contribuição é que o acordo com vigência de 01/01/2007 a 31/12/2008, com pagamento do PLR em 01/2008, foi assinado em 27/12/2007; portanto, .

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações trazidas na impugnação:

Da prejudicial de decadência.

Em 15/10/2013 a fiscalização decaiu do direito de lançar os créditos tributários referentes ao período de 1/2008, pois decorridos mais de 5 anos entre o suposto fato gerador da obrigação tributária e a data da lavratura dos autos de infração, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

...

Conseqüentemente, considerando que estão decaídas as contribuições relativas ao período de janeiro de 2008, tem-se que a Fiscalização igualmente decaiu do direito de exigir qualquer penalidade por falta de declaração em GFIP do suposto fato gerador daquelas contribuições.

Portanto, a Fiscalização também decaiu do direito de exigir multa decorrente de suposta omissão em GFIP de fato gerador relativo ao período de janeiro de 2008, razão por que o AI n.º 37.355.9658 deve ser cancelado.

...

Ainda que superado o argumento acima, o pagamento de PLR efetuado aos empregados da impugnante em 1/2008 está de acordo com a Lei n.º 10.101/00 e, conseqüentemente, não se sujeita à incidência das contribuições nem deve ser informado em GFIP.

Caso todos os argumentos acima sejam ultrapassados, o que a impugnante também admite para fins de argumentação, e considerando o disposto no art. 106, II, alínea C, do CTN, que impõe a aplicação retroativa de lei que comina penalidade menos gravosa ao contribuinte: a multa de mora exigida pelos Autos de Infração n.ºs 37.355.9666 e 37.355.9674 deve ser reduzida e ficar limitada ao percentual de 20%, nos termos do art. 35 da Lei n.º

8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 27/5/2009; e a multa isolada exigida pelo Auto de Infração n.º 37.355.9658 deve ser reduzida a R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações supostamente omitidas, observado o valor mínimo

de R\$500,00 (quinhentos reais) por mês, nos termos do art. 32A, II; §3º, inciso II, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/09.

E ainda que:

- a) a apuração do cumprimento de metas para o PLR não se limita ao período de 2007, mas ao biênio 2007/2008; logo, a assinatura em 27/12/2007 ocorreu durante o período de apuração das metas. A fiscalização não exigiu contribuição previdenciária sobre o pagamento realizado em 2009;
- b) a nota COSIT nº 426, de 02/12/2011 admite a comprovação de fixação de metas antes da execução do acordo por outros documentos, a despeito da assinatura em data posterior. Assim, junta correspondência de 30/03/2007 demonstrando o conhecimento pelos empregados das metas fixadas previamente à assinatura do acordo; e
- c) a jurisprudência das turmas do CARF e da CSRF acolheu a tese do recorrente;

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Redator designado

Decadência

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“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”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplicar ao caso concreto.

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido da imprescindibilidade de pagamento parcial do tributo para que seja aplicada a regra decadencial do artigo 150, §4º do CTN; caso contrário, aplica-se o artigo 173, I do CTN que transfere o termo *a quo* de contagem para o exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Também atribuiu status de repetitivos a todos os processos que se encontram tramitando sobre a matéria. E, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, a decisão deve ser reproduzida nas turmas deste Conselho.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Este CARF sumulou o entendimento acerca do que se entende por pagamento parcial. De acordo com a Súmula nº 99, considera-se que houve pagamento parcial quando os recolhimentos efetuados não se refiram à parcela remuneratória objeto do lançamento:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as

contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Assim, considerando o presente caso, deve ser aplicada a regra no artigo 150, §4º do CTN para os lançamentos de obrigações principais. No caso das autuações por descumprimento de obrigações acessórias, por não se tratar de lançamento por homologação mas de ofício, aplica-se a regra do artigo 173, I do CTN.

Assim, reconheço a decadência total para os AIOP 37.355.966-6 e AIOP 37.355.967-4.

Quanto ao AIOA 37.355.965-8 passo ao exame de mérito.

No mérito

Participação nos lucros e resultados

A participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa é um marco histórico dos direitos trabalhistas. Com todas as conquistas: salário-mínimo, limitação da jornada de trabalho, proteção contra a demissão sem justa causa, férias, descanso semanal remunerado, apenas para mencionar algumas, ainda assim capital e trabalho se opunham, um ao outro, como realidades inconciliáveis.

Foi com a Constituição Federal que se abriu a possibilidade de o trabalhador auferir parte do resultado de sua força laboral entregue à empresa. No artigo 7º, Inciso XI, junto com outros direitos sociais do trabalhador está a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração; portanto, trata-se imunidade tributária:

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**;*

Entretanto, apenas com a Medida Provisória nº 794, de 22/12/94, convertida na Lei nº 10.101, de 19/12/2000, a matéria foi regulamentada:

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) Finalidades:

- integração entre capital e trabalho; e
- ganho de produtividade.

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

b) Negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores. No instrumento de negociação devem constar, com clareza e objetividade, as condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direitos substantivos).

Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa. Vê-se que no instrumento de negociação deve constar o que dispõe o artigo 2º, §1º e, no caso dos critérios para se fazer jus ao benefício, o legislador cuidou apenas de exemplificá-los.

Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, I da lei possibilita inclusive que a condição para a participação nos lucros ou resultados seja apenas o aumento da lucratividade da empresa. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício Financeiro que foi alcançada esta meta, que existe acordo coletivo ou comissão de trabalhadores e que a distribuição não é inferior a um semestre civil a participação nos lucros é regular. Não há nenhuma restrição na lei para que assim proceda a empresa. E nem poderia a autoridade fiscal criá-las no caso concreto, sob pena de violação do Princípio da Legalidade, artigo 37, “caput” da Constituição Federal.

Quanto aos mecanismos de aferição das informações para fins de comprovação do cumprimento dos critérios para a participação, não há qualquer previsão na lei no sentido de se exigir metas individualizadas para os trabalhadores. E nem poderia. Caso adote o aumento da lucratividade da empresa ou o alcance de outras metas organizacionais, critérios esses exemplificados na lei, não vejo como se exigir a aferição da contribuição de cada trabalhador para o cumprimento dessas metas. Como se poderia aferir a parcela do lucro de uma empresa de grande porte atribuída individualmente a um trabalhador da linha de produção? E mais. A exigência por parte da fiscalização de metas individualizadas vai de encontro ao que se procurou evitar na regulamentação da participação nos resultados e lucros – PLR, que é afastá-lo do conceito de salário.

Em razão de tudo aqui exposto, vê-se que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, preocupou-se o legislador com essa possibilidade de se desvirtuar a finalidade da lei e se utilizar a participação nos lucros e resultados da empresa para a sonegação de contribuições sociais:

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.

...

§ 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.

No caso, deve-se considerar que a vigência do acordo é para o biênio 2007/2008. O pagamento em 01/2008, de fato, teve o exercício de 2007 como ano-base de apuração. Embora a assinatura tenha ocorrido em 27/12/2007 as metas eram de conhecimento do trabalhador desde 2006. É que o acordo de 2006, fls. 215, guarda grande similitude com o acordo ora em exame, fls. 71.

A expectativa dos empregados é que as metas não seriam tão diferentes a ponto de serem inalcançáveis para o período em exame. Nesse, as metas foram singelamente revistas e, de fato, não houve alterações que pudessem interferir na produtividade dos empregados. Entendo assim que o acordo cumpriu o disposto na Lei nº 10.101/2000:

Lei nº 10.101/2000:

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

ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

A formalização propriamente dita do acordo como condição *sine qua non* para a demonstração de conhecimento prévio das metas se afasta do princípio da verdade material. As negociações não começam e terminam no mesmo dia, trata-se de um acordo bienal com reuniões sucessivas, quando propostas são rejeitadas e outras tantas aceitas. Essa é a natureza e características dos acordos trabalhistas de modo geral, amplamente discutidos e negociados entre as partes.

Por tudo, entendo forçosa a conclusão de que as metas não seriam do conhecimento dos empregados quando acordos anteriores já as previam. Independente da data de assinatura do acordo, presume-se que, salvo substancial revisão dos acordos anteriores, os termos acordados anteriormente sejam mantidos, como foi o presente caso.

Em razão dos fundamentos que adoto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes