



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

Processo nº 16327.721315/2013-74
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.796 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS / AVISO PRÉVIO INDENIZADO
Recorrente BANCO ITAUCARD S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS EM VALORES DESPROPORCIONAIS ENTRE OS EMPREGADOS DA EMPRESA. PAGAMENTO EM MONTANTE SUPERIOR AO SALÁRIO ANUAL.

A Lei nº 10.101, de 2000, não contemplou a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinou um valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados. Para fins tributários, o pagamento da participação em valor superior ao salário anual do trabalhador só ganha relevância na hipótese de demonstração pela fiscalização da sua utilização como substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado, ou quando em desacordo com as próprias regras estabelecidas pelo Programa de Participação nos Lucros ou Resultados.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS.

Não há óbice na lei de regência ao pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados mediante dois planos distintos, tais como convenção e acordo coletivo. Nada obstante, é obrigatória a compatibilização entre os instrumentos coletivos de negociação para a realização dos pagamentos a um mesmo segurado em frequência igual ou superior ao prazo legalmente estipulado e, no máximo, duas vezes no mesmo ano civil, sob pena de incidência da tributação sobre os valores pagos.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS. SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. MATÉRIA DE NATUREZA INFRACONSTITUCIONAL.

É de índole infraconstitucional a controvérsia sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado. A decisão de mérito no Recurso Especial nº 1.230.957/RS, proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) na sistemática dos recursos repetitivos, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Escapam à incidência da contribuição previdenciária os valores que são pagos a título de aviso prévio indenizado, dada a ausência de natureza salarial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para: (a) excluir os levantamentos "A" e "A1" relativos a aviso prévio indenizado; e (b) recalcular a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória, excluindo do valor da penalidade os valores pagos a título de aviso prévio indenizado. Votaram pelas conclusões os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Andréa Viana Arrais Egypto e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário manejado em face da decisão da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), cujo dispositivo julgou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 12-69.792 (fls. 563/584):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2008 a 30/11/2008

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE Nº 08 DO STF.

1. Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo CTN - Lei 5.172/66, fato que implica a revisão dos créditos em fase de cobrança administrativa.

2. Nos lançamentos por homologação, quando ocorre a antecipação do pagamento do tributo, ainda que parcial, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, de acordo com o § 4º do art. 150 do CTN.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECLARAÇÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS EM GFIP. DECADÊNCIA.

Tendo sido, parcialmente, extinto o débito em razão de o mesmo ter sido alcançado, em algumas competências, pela decadência, ocorre a perda do interesse por parte do fisco fazendário nas informações prestadas em GFIP acerca de fatos geradores, cujas contribuições sociais não podem mais ser constituídas por meio do lançamento fiscal.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

As verbas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados para serem isentas das contribuições previdenciárias devem obedecer as regras contidas na lei isentiva específica, a saber, a lei nº 10.101/2000.

AVISO PRÉVIO “INDENIZADO”. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

O aviso prévio conhecido como “indenizado” e a parcela a ele correspondente da gratificação natalina (décimo terceiro salário) passaram a sofrer incidência de contribuições

previdenciárias com a edição da Lei nº 9.528/1997 que alterou a alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

2. A auditoria tributária abrangeu o período de 2008 a 2011. Para os créditos tributários vinculados às competências a partir de 2009, formalizou-se o Processo nº 16327.721316/2013-19.

3. Extraí-se do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 310/353, que este processo administrativo é composto por 3 (três) **Autos de Infração (AI)**, compreendendo as competências fev/2008, mar/2008, ago/2008, out/2008 e nov/2008, a saber:

(i) **AI nº 37.388.811-2** (obrigação principal), referente à contribuição previdenciária da empresa, incidente incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, além daquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (fls. 295/302);

(ii) **AI nº 37.388.812-0** (obrigação principal), relativo às contribuições devidas a terceiros, assim compreendidos entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados - FPAS 736, código 0003 (fls. 303/308); e

(iii) **AI nº 37.088.810-4** (obrigação acessória), por ter a empresa apresentado a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias - Código de Fundamentação Legal - CFL 68 (fls. 309).

4. Quanto às obrigações principais, expõe a fiscalização que o crédito tributário tem sua origem em:

(i) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga a segurados empregados, nas competências fev/2008, mar/2008 ago/2008 e nov/2008 (Levantamentos Fiscais "P" e "P1");

(ii) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga a contribuintes individuais (diretores não empregados), nos meses de fev/2008 e ago/2008 (Levantamento Fiscal "PA"); e

(iii) Aviso prévio indenizado pago a segurados empregados, no período de out/2008 a nov/2008 (Levantamentos Fiscais "A" e "A1").

5. Especificamente no que tange à Participação nos Lucros ou Resultados, os pagamentos durante os exercícios fiscalizados foram regidos por diferentes instrumentos entre as partes:

- (i) Convenções Coletivas de Trabalho (CCT), às fls. 159/203;
- (ii) Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação Complementar nos Resultados (PCR), às fls. 204/232; e
- (iii) Programas Próprios (PR), fls. 233/267.

6. A autoridade fiscal identificou problemas específicos e gerais no Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, que resultam na inobservância do regramento previsto na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

6.1 Relativamente às irregularidades específicas nos instrumentos de vontade, a fiscalização aponta:

Programas Próprios (itens 5.17 a 5.45, às fls. 316/329)

- (i) não consta qualquer assinatura, qualificação ou data de celebração em nenhum dos instrumentos;
- (ii) durante a auditoria fiscal, não foi comprovada a participação de representante sindical nas negociações, tampouco os atos estão devidamente registrados e arquivados na competente entidade sindical;
- (iii) os instrumentos decorrentes da negociação não contêm regras claras e objetivas, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente; e
- (iv) os programas próprios não são extensivos a todos os empregados, restando adstritos aos superintendentes, gerentes e coordenadores.

Acordos Coletivos de Trabalho (itens 5.46 a 5.61, às fls. 329/333)

- (i) os documentos foram assinados retroativamente ao início do período de avaliação a que se referem os lucros ou resultados, ou seja, os instrumentos de negociação não foram elaborados antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados; e
- (ii) os instrumentos decorrentes da negociação não contêm regras claras e objetivas.

6.2 Os problemas gerais detectados pelo agente fiscal, a seguir enumerados, dizem respeito a todos os instrumentos de pactuação, ou seja, convenções, acordos e planos próprios (itens 5.62 a 5.82, às fls. 333/337):

(i) desrespeito à periodicidade de pagamentos estabelecida em lei, visto que, para o mesmo beneficiário, a empresa realizou mais de dois pagamentos no mesmo ano civil; e

(ii) valores diferenciados da participação nos resultados pagos aos segurados empregados no ano de 2008, que equivalem a uma variação com relação ao montante do salário anual dos beneficiários de 12,18% a 116,56%. A relação entre participação e salário anual assinala a existência de diferentes "castas" de empregados.

7. Com relação às competências até nov/2008, para fins de aplicação da multa mais benéfica, consoante alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), foram comparadas, por competência, as multas previstas na legislação da época da infração e aquelas implementadas pela legislação superveniente, introduzida pela Medida Provisória (MP) nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

7.1 A multa de ofício de 75% foi mais benéfica nas competências mar/2008 e out/2008, ao passo que a multa de 24%, aplicável segundo a legislação à época da infração, resultou favorável ao sujeito passivo nas competências fev/2008, ago/2008 e nov/2008 (fls. 289/290).

7.2 Para as competências fev/2008, ago/2008 e nov/2008, procedeu-se então a lavratura do correspondente auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, cadastrado sob o nº 37.388.810-4 (fls. 289/290).

8. Cientificado da autuação, em 25/11/2013, às fls. 295, 303 e 309, o contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 365/384).

9. Intimada da decisão de piso em 15/1/2015, data em que efetuou consulta no endereço eletrônico atribuído pela administração tributária, segundo fls. 591/594, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 13/2/2015 (fls. 596/606).

9.1 Em síntese, aduz as seguintes razões de fato e direito contra a decisão de piso que acatou apenas parcialmente a sua impugnação:

(i) em face da decisão recorrida, remanesce para a discussão administrativa somente a competência nov/2008, a qual inclui, além do aviso prévio indenizado, os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados aos segurados empregados com base na Convenção Coletiva de Trabalho;

(ii) o limite de pagamento previsto nos instrumentos negociais foi respeitado, equivocando-se a decisão de piso quando manteve o crédito tributário apoiado em fundamentação estranha à acusação fiscal. Não há incompatibilidade do valor

da participação nos resultados com o correspondente salário recebido pelo empregado;

(iii) foi obedecida a periodicidade legal para o pagamento da participação nos resultados, nos termos do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000. A parcela de pagamento apontada pela fiscalização, supostamente efetuada acima da periodicidade, decorre de peculiaridades que buscaram a correta quitação dos valores, mediante ajuste nos pagamentos efetuados aos empregados, em cumprimento da legislação vigente. Nada obstante, se a conduta do contribuinte fosse considerada irregular, caberia manter a autuação tão somente sobre os pagamentos excedentes a periodicidade semestral e ao limite de duas vezes ao ano;

(iv) o aviso prévio indenizado está fora do campo de incidência da tributação da contribuição previdenciária, na medida em que a parcela não compõe a remuneração. Nesse sentido, o Recurso Especial (RESp) nº 1.230.957/RS, julgado pela Superior Tribunal de Justiça (STJ) sob a sistemática dos recursos repetitivos; e

(v) tendo em vista que os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados e aviso prévio indenizado não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária, torna-se improcedente a multa pela omissão de dados no preenchimento da GFIP.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Admissibilidade

10. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Julgamento em conjunto

11. A apreciação dos recursos voluntários interpostos nos Processos nº 16327.721315/2013-74 e 16327.721316/2013-19 acontece na mesma sessão de julgamento deste Colegiado, a fim de manter a congruência decisória.

Matéria devolvida para julgamento do órgão "ad quem"

12. O acórdão de primeira instância reconheceu a decadência do lançamento fiscal até a competência out/2008, em decisão definitiva no âmbito administrativo, permanecendo em litígio tão somente a competência nov/2008 (fls. 584).

12.1 O crédito tributário da competência nov/2008, de acordo o Relatório Fiscal, corresponde à Participação nos Lucros ou Resultados paga aos segurados empregados e ao aviso prévio indenizado (item 3, às fls. 311).

13. Com relação à Participação nos Lucros ou Resultados, a fiscalização apurou a realização de pagamentos nas competências fev/2008, mar/2008 ago/2008 e nov/2008. Os valores pagos em nov/2008 referem-se, exclusivamente, à antecipação da participação com base na CCT 2008 (fls. 169/178).

14. Nessa prumada, torna-se dispensável o exame das irregularidades específicas descritas pela autoridade lançadora no que diz respeito aos Planos Próprios e Acordos Coletivos de Trabalho. O problema específico de um plano não contamina, via de regra, os demais.

15. Quanto à participação nos resultados, portanto, uma vez respeitados os limites do conteúdo acusatório detalhado no Relatório Fiscal, interessa para o deslinde do julgamento do recurso do voluntário o exame apenas dos denominados problemas gerais identificados pela fiscalização (itens 5.62 a 5.82, às fls. 333/337).

Mérito**a) Participação nos Lucros ou Resultados empregados (Problemas Gerais)**

16. No contexto do problemas gerais do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, a autoridade lançadora expõe que não restaram atendidos os requisitos previsto na Lei nº 10.101, de 2000, tendo em vista:

(i) incompatibilidade de valores da Participação nos Lucros ou Resultados com o montante anual de salários dos segurados empregados; e

(ii) descumprimento da periodicidade legal para o pagamento da participação nos Lucros ou Resultados.

a.1) Existência de pagamentos desiguais entre os trabalhadores e, em alguns casos, em valores superiores ao respectivo salário anual

17. Para fins de desconsiderar os planos de Participação nos Lucros ou Resultados, a autoridade lançadora questiona a distribuição desigual de valores entre os empregados no ano de 2008, considerando a proporcionalidade com o salário. Aponta também situações de recebimento por alguns empregados de valores, na forma de participação, superiores à sua remuneração anual.

18. As ponderações do agente fiscal estão baseadas na Planilha de fls. 285, a qual contém um comparativo, por amostragem, entre montante da participação recebida e salário anual do trabalhador.

18.1 Explica a autoridade lançadora que detectou a existência de diferentes "castas" de empregados, dada a significativa variação, no ano de 2008, da relação entre Participação nos Lucros ou Resultados e salário anual do trabalhador, entre 12,19% a 116,56%.

18.2 Por fim, assevera a fiscalização tributária que, apesar da nomenclatura, os pagamentos realizados pela instituição bancária são utilizados como substituição de parcela salarial, em contrariedade, portanto, à Lei nº 10.101, de 2000.

19. Em contraposição à autoridade lançadora, a recorrente sustenta, basicamente, que a Lei nº 10.101, de 2000, não impõe como requisito a equivalência nos valores de participação aos empregados, nem veda o pagamento em montante superior ao salário do trabalhador.

20. Pois bem. Pela natureza da matéria disciplinada pela Lei nº 10.101, de 2000, seria inviável a determinação de normas rígidas para a fixação dos valores de Participação nos Lucros ou Resultados, de maneira que o legislador optou em exigir a elaboração das regras tão somente de forma clara e objetiva.

20.1 Há uma natural liberdade conferida às partes para a confecção do ajuste, condicionada, evidentemente, à mínima observância dos ditames legais, autorizando-se a

variação das regras que podem ser estabelecidas, conforme exigir as peculiaridades do caso concreto.

21. Ainda que para alguns possa causar sentimento de injustiça em relação aos demais empregados, a discrepância de valores pagos a título de participação, em função do cargo do trabalhador e da área que atua, é motivo insuficiente para desqualificar os planos e descaracterizar a natureza dos pagamentos realizados.

22. Segundo a Lei nº 10.101, de 2000, não há óbice que se estabeleçam metas e critérios diferenciados segundo a faixa salarial do empregado, considerando o cargo ocupado ou a função desempenhada pelo trabalhador, valorizando-se, desse modo, o papel do colaborador na empresa.

22.1 Em princípio, quanto maior o nível hierárquico ou a importância estratégica da função, também maior será a sua responsabilidade pelo esforço da atividade empresarial e alcance de resultados, exigindo-se critérios de avaliação distintos, observadas a atividade econômica e demais especificidades de cada empresa.

23. Nem mesmo de maneira implícita a Lei nº 10.101, de 2000, estabeleceu a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinou valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

24. Haja vista que a Lei nº 10.101, de 2000, não instituiu um percentual limitador para a relação entre participação e salário, o recebimento de valores a título de participação superiores ao valor da remuneração só estará em descompasso com a legislação de regência quando comprovada pela fiscalização a utilização dos pagamentos como forma de substituição ou complementação da salário do trabalhador.

24.1 Para o fim de comprovar que as parcelas pagas estão em desacordo com a lei específica, passando a integrar o salário-de-contribuição, é tarefa da fiscalização certificar que os próprios instrumentos de negociação foram originalmente formulados em desarmonia com a legislação de regência, no que tange à metodologia prevista para o cálculo dos valores devidos aos trabalhadores a título de Participação nos Lucros ou Resultados, caracterizando pagamentos de natureza remuneratória.

24.2 Outra possibilidade para dar relevância tributária à participação em montante superior ao salário anual do trabalhador, seria o agente fazendário evidenciar que as quantias pagas aos empregados não guardavam correspondência com os valores previamente estipulados no Programa de Participação de Lucros ou Resultados, representando o montante excedente aos limites acordados pelas partes remuneração submetida à incidência da tributação.

25. Atento aos termos da acusação fiscal, observo que a autoridade lançadora escolheu realizar uma análise subjetiva da questão, mediante avaliações de ordem pessoal que se afastam da aplicação do texto de lei, passando ao largo da comprovação da natureza remuneratória de tais parcelas.

25.1 Não há evidências que os funcionários da empresa recebiam salários incompatíveis com suas funções e responsabilidades, discrepando com os valores praticados

pelo mercado, de modo a sugerir a utilização da Participação nos Lucros ou Resultados como substituto ou complemento da remuneração principal do trabalhador.

26. Quanto à alegação de existência de altos valores pagos a determinados beneficiários, chegando a mais de 100% do seu salário anual, as conclusões da autoridade fiscal, com respaldo na Planilha de fls. 285, além de exageradas, não condizem com uma apreciação razoável dos dados ali registrados.

26.1 De fato, para a quase totalidade dos trabalhadores, a relação entre participação e salário anual da planilha não supera o percentual de 50%. Há um único caso de percentual superior a 100%, referente a um segurado empregado com nível salarial, aparentemente, mais baixo.

27. Em resumo, na minha avaliação o agente lançador priorizou uma análise subjetiva dos dados obtidos na documentação da empresa e deixou de aprofundar a auditoria fiscal para efetivamente demonstrar, por meio de linguagem de provas, a existência de pagamentos camuflados de remuneração, se fosse o caso.

28. O só fato de existir desproporção entre os pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados para o conjunto de empregados, tendo em conta o comparativo com o respectivo salário anual, não tem o condão de fazer incidir sobre os valores pagos as contribuições previdenciárias.

29. Para fins de incidência da tributação, é necessário a fiscalização convencer o julgador administrativo que os valores estão sendo disponibilizados pela empresa aos segurados empregados a título salarial, razão pela qual possui natureza remuneratória.

30. Por derradeiro, cabe esclarecer que a análise da questão controvertida pela decisão de piso extrapolou os limites da acusação fiscal, porquanto a eventual não observância do limite de pagamento previsto nos instrumentos negociais é matéria visivelmente estranha aos fundamentos que levaram à constituição do crédito tributário pela autoridade lançadora.

31. Portanto, com razão a recorrente.

a.2) Periodicidade dos pagamentos

32. Para a fruição do benefício fiscal, o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, estabeleceu regras quanto à periodicidade dos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados. Na redação vigente à época dos fatos geradores, o legislador fixou o limite anual de 2 (dois) pagamentos, desde que efetuados num intervalo mínimo de um semestre:

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.

(...) (GRIFEI)

33. A finalidade da instituição pelo legislador desse critério básico para a não incidência da contribuição previdenciária foi buscar evitar a utilização da parcela como uma forma disfarçada de substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado.

34. De acordo com o agente fiscal, o contribuinte não seguiu a determinação do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, e realizou, para o mesmo beneficiário, mais de dois pagamentos no ano de 2008. Para ilustrar os fatos, anexou a Planilha "PLR - Múltiplos Pagamentos 2008", que contém, por amostragem, os pagamentos efetuados aos segurados empregados (fls. 268/271).

35. Por sua vez, a recorrente sustenta que o suposto pagamento acima da periodicidade é decorrente de peculiaridades que buscam possibilitar a correta quitação dos valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados, em cumprimento da legislação vigente. A parcela excedente é mero ajuste nos pagamentos efetuados aos segurados empregados.

36. Pois bem. É possível que determinadas situações excepcionais, quando devidamente comprovadas, não tenham o condão de caracterizar a existência de pagamentos autônomos, implicando o desrespeito à periodicidade exigida em lei. Desse modo, privilegia-se a substância sobre a forma.

37. Porém, no caso sob exame, a recorrente não explica exatamente, nem faz prova, as circunstâncias em que foram realizados os denominados ajustes de pagamento aos segurados empregados, alegando, de maneira genérica, a origem no cumprimento da legislação ou decorrentes de imposição do sindicato da categoria.

38. Mesmo em desacordo com o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, prossegue o recurso voluntário, não poderia a fiscalização descaracterizar por completo os pagamentos efetuados pela empresa, devendo a incidência da contribuição previdenciária atingir apenas os valores pagos além do interregno previsto na legislação.

38.1 Nessa linha de pensamento, a recorrente afirma que 95,8% dos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados na competência nov/2008, independentemente de qualquer aspecto, observaram a semestralidade e o limite de duas vezes ao ano.

39. A declaração feita pela recorrente é despedida das respectivas provas nos autos, sendo que o conjunto de números trazido na petição recursal, sem lastro em documentação complementar que os respalde, além de insuficientes, são inconclusivos para comprovar os fatos que expõe como verdadeiros.

40. De mais a mais, o reconhecimento da decadência pela decisão recorrida, até a competência out/2008, não autoriza, para fins de análise de mérito, o desprezo dos demais pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados efetuados no ano de 2008. Longe de atestar que os fatos geradores não ocorreram, a decadência reconhecida pelo acórdão em primeira instância impede somente a exigência do crédito tributário que esteja associado àquelas competências decaídas.

41. Desde já ressalto, com base na disciplina estabelecida pela Lei nº 10.101, de 2000, que não vislumbro obstáculo à coexistência simultânea de diferentes instrumentos de negociação coletiva para regulamentar o pagamento pela empresa da Participação nos Lucros ou Resultados, tais como convenção e acordo coletivo, como forma de adequação às peculiaridades empresariais e aos interesses específicos das partes envolvidas. Da mesma forma, inexistente qualquer vedação no texto legal de regência à fixação de uma parcela de antecipação a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

42. Em qualquer caso, contudo, é obrigatório o respeito ao critério de periodicidade dos pagamentos disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, uma vez que o legislador ordinário elegeu, como regra cogente, para afastar a incidência da norma tributária, o cumprimento de determinado parâmetro objetivo no que diz respeito à Participação nos Lucros ou Resultados.

43. A partir da documentação que instrui os autos, verifico a existência de vício na própria formulação das regras do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, quando avaliados, em conjunto, os instrumentos de negociação coletiva firmados pelas partes, relativamente ao requisito da periodicidade dos pagamentos.

43.1 Com efeito, por intermédio da CCT 2007, aplicável a todos os segurados empregados, convencionou-se o pagamento no ano de 2008, até o mês de março, de valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados (fls. 159/168). Já a CCT 2008 previu, com relação ao respectivo período de avaliação, uma antecipação da Participação nos Lucros ou Resultados, no mês de nov/2008, tanto para a parcela básica quanto ao adicional da participação (fls. 169/178).

43.2 A seu turno, o ACT 2007/2008 estabeleceu uma participação complementar nos resultados para os trabalhadores, cujo pagamento seria efetuado anualmente, junto com a segunda parcela da Participação nos Lucros ou Resultados prevista nas CCT's (fls. 204/207).

43.3 Ocorre que o aditivo ao ACT 2007/2008 concedeu uma antecipação, no mês de ago/2008, no valor de R\$ 750,00 (setecentos e cinquenta reais), descontada por ocasião do pagamento final da participação complementar nos resultados (fls. 208/209).

43.4 No tocante àqueles funcionários elegíveis ao Programa Próprio, nos termos da Cláusula Sexta do ACT 2007/2008, tais como os empregados pertencentes aos níveis de gerente e superintendente, o programa complementar estabeleceu o pagamento semestral da participação nos resultados institucional, com previsão de antecipação de uma parcela no mês de ago/2008 (fls. 241/248).

44. Como se percebe, os pagamentos, para um mesmo trabalhador, nos meses de fev/2008, ago/2008 e nov/2008, de acordo com os exemplos reproduzidos na Planilha "PLR - Múltiplos Pagamentos 2008", às fls. 268/271, espelham os compromissos assumidos por meio dos instrumentos de negociação coletiva, cuja própria formatação do programa extrapola a frequência anual de dois pagamentos no mesmo ano civil.

45. Em consequência, à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, os pagamentos realizados não são reflexos de uma mácula restrita à execução do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, o que poderia justificar, em tese, a tributação apenas sobre as quantias pagas excedentes à periodicidade anual.

46. É obrigatória a compatibilização entre os instrumentos coletivos de negociação para a realização dos pagamentos ao mesmo trabalhador em frequência igual ou superior ao prazo legalmente estipulado e, no máximo, até duas vezes no mesmo ano civil, sob pena de incidência da tributação sobre os valores pagos.

47. Logo, todos os pagamentos em desacordo com o prescrito no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, estão submetidos à incidência da contribuição previdenciária, assim como à tributação reflexa pelas contribuições devidas a terceiros. Em razão da decadência, permanece exigível apenas os valores pagos no mês de nov/2008.

b) Aviso Prévio Indenizado

48. Discute-se nos autos a incidência de contribuições previdenciárias e aquelas devidas a terceiros sobre o aviso prévio indenizado pago pela empresa ao trabalhador segurado empregado.

49. A respeito da matéria, no julgamento do REsp nº 1.230.957/RS, na sistemática dos recursos repetitivos, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, realizado no dia 26/2/2014, a 1ª Seção do STJ firmou a tese da não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba de natureza salarial.

49.1 Transcrevo a ementa do julgado, na parte que interessa ao feito submetido à apreciação neste processo administrativo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

(...)

2. Recurso especial da Fazenda Nacional.

2.1 Preliminar de ofensa ao art. 535 do CPC.

Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC.

2.2 Aviso prévio indenizado.

A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá

comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011).

A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento.

Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

(...)

(GRIFOU-SE)

50. Em face do reconhecimento da natureza indenizatória dos valores pagos a título de aviso prévio indenizado e, portanto, não integrando a remuneração e o salário-de-contribuição do trabalhador, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração. No entanto, foram rejeitados, por unanimidade, na sessão de 23/4/2014.

51. Apesar de esgotados os recursos no âmbito do STJ, o Tribunal infraconstitucional decidiu pela suspensão do processo devido à pendência de Recurso Extraordinário nº 593.068/SC, com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em que se debate a incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade.

51.1 No caso do REsp nº 1.230.957/RS, além do aviso prévio indenizado, foi igualmente afastada a incidência da contribuição sobre o terço constitucional de férias e a remuneração paga pelo empregador durante os primeiros quinze dias de afastamento do trabalho por incapacidade.

52. Acontece que, em decisões recentes, a Corte Suprema tem assentado reiteradamente a ausência da existência de repercussão geral na controvérsia relacionada ao aviso prévio indenizado, haja vista a incidência da contribuição previdenciária estar fundada exclusivamente na interpretação de legislação de natureza infraconstitucional, o que inviabiliza o exame da questão em sede de recurso extraordinário.

52.1 Nessa linha de entendimento, copio a ementa do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) nº 745.901/PR, de relatoria do Ministro Teori Zavascki, julgado em 4/9/2014:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA JURÍDICA DA VERBA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

1. A controvérsia relativa à incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de aviso prévio indenizado, fundada na interpretação da Lei 8.212/91 e do Decreto 6.727/09, é de natureza infraconstitucional.

(...)

3. Ausência de repercussão geral da questão suscitada, nos termos do art. 543-A do CPC.

53. Diante desse contexto fático, o § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho - RICARF -, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 152, de 3 de maio de 2016, assim estabelece:

Art. 62. (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

54. Como se nota, quanto à incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, o STF entende tratar-se de matéria infraconstitucional e, assim, sem repercussão geral, o que implica reputar a decisão proferida no REsp nº 1.230.957/RS como definitiva de mérito, na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, devendo tal entendimento do STJ ser reproduzido no âmbito deste Conselho.

55. Acresço que a Nota PGFN/CRJ nº 485/2016, de lavra da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, manifestou-se pela vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), para fins do cumprimento ao disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, à decisão desfavorável à Fazenda Nacional proferida no REsp nº 1.230.957/RS, tão somente na parte vinculada ao aviso prévio indenizado.¹

¹ Disponível em www.receita.fazenda.gov.br

55.1 Via de regra, aqueles contribuintes em idêntica situação jurídica, sob pena de inaceitável discriminação, devem ser tratados uniformemente pelo Poder Público.

56. No que tange às contribuições apuradas pela fiscalização e devidas a terceiros, assim compreendidas outras entidades e fundos, decorrente do lançamento reflexo em relação às contribuições previdenciárias, a solução do litígio administrativo é idêntica, porquanto a base de tributação é a mesma sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias, calculada sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados.

57. Dessa feita, tendo em conta o entendimento no REsp nº 1.230.957/RS, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, cabe afastar a tributação sobre o aviso prévio indenizado (Levantamentos Fiscais "A" e "AI").

c) Multa pelo descumprimento de obrigação acessória

58. Para a recorrente é improcedente a multa imposta por intermédio do AI nº 37.088.810-4 (CFL 68), pelo descumprimento de obrigação acessória, haja vista que os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados a empregados e de aviso prévio indenizado não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária.

59. Assiste-lhe razão parcial, pois subsistente o crédito tributário relativo à Participação nos Lucros ou Resultados, competência nov/2008.

60. Dessa feita, tendo em vista a exclusão dos valores a título de aviso prévio indenizado, deverá ser reavaliada, quando da execução do julgado, a situação final mais benéfica à recorrente, na competência nov/2008, para efeitos da retroatividade benigna, utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela autoridade lançadora no que tange à comparação das multas, nos seguintes termos (fls. 289/290):

(i) legislação anterior: multa no percentual de 24% + multa do AI CFL 68; e

(ii) legislação atual: multa no percentual de 75%.

61. Uma vez mantida, após reavaliação da retroatividade benigna, a aplicação das multas segundo o critério da legislação revogada, vinculada à época da infração, acarretará, por consequência, a alteração do montante final da penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória do AI nº 37.088.810-4, na competência nov/2008, com redução do valor da multa aplicada pela autoridade lançadora.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para:

(i) excluir o crédito tributário incidente sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado (Levantamentos Fiscais "A" e "AI"); e

(ii) recalcular quando da execução do julgado, tendo em vista a exclusão dos valores a título de aviso prévio indenizado, as penalidades impostas na ação fiscal para a competência 11/2008, inclusive no que tange ao descumprimento de obrigação acessória (AI nº 37.088.810-4), de forma a reavaliar a situação mais benéfica à recorrente, utilizando-se do mesmo critério de cálculo adotado pela fiscalização, mediante comparação entre:

(a) penalidades impostas sob a égide da legislação anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (autuações por descumprimento de obrigação acessória e de obrigação principal); e

(b) penalidade prevista atualmente pelo art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa de ofício de 75%).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess