ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.720811/2011-08
CÓPIA

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

Processo nº	16682.720811/2011-08
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2402-003.732 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	17 de setembro de 2013
Matéria	SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente	ICATU CAPITALIZAÇÃO S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SOBRESTAMENTO DA MATÉRIA.

Por força do artigo 62-A, §§1° e 2° do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n° 256, de 22/06/2009, a matéria objeto de recurso extraordinário ao STF e por ele sobrestada também deverá observar a mesma tramitação no CARF até que julgada definitivamente.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Incide contribuição previdenciária aos valores pagos a titulo de participação nos lucros e resultados da empresa, quando não satisfeitos os requisitos exigidos pela legislação para gozo da imunidade.

MULTA DE MORA.

Aplica-se aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449 e declarados em GFIP o artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN para que as multas de mora sejam adequadas às regras do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No caso da falta de declaração, a multa aplicável é a prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, nos percentuais vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que sejam excluídos da base de cálculo os pagamentos das primeira e segunda parcelas aos segurados e que a multa aplicada para o período anterior a 11/2008 seja limitada ao percentual de 75% previsto no artigo 44, inciso I da Lei n° 9.430, de 27/12/1996. Vencido o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira que apresentará declaração de voto. Declarou-se impedido o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

CÓPIA

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que julgou procedente o lançamento fiscal realizado em 11/10/2011. É objeto do lançamento as contribuições incidentes sobre pagamentos a titulo de participação nos lucros e resultados da empresa, gratificação especial e indenização adicional de acordo coletivo. Seguem transcrições de trechos do acórdão recorrido:

> Acórdão:
>
> *CONTROLE INCIDENTE DE CONSTITUCIONALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.*
>
> *É defeso à autoridade julgadora administrativa exercer o controle de constitucionalidade de normas pela via difusa.*
>
> *CONTRIBUIÇÃO DEVIDA AO INCRA. LEI 7.787/89.*
>
> *É devida a contribuição destinada ao INCRA, visto que não extinta pela Lei nº 7.787/89.*
>
> *PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. PAGAMENTO MAIS DE DUAS VEZES NO ANO CIVIL. VEDAÇÃO.*
>
> *É vedado o pagamento de participação nos lucros mais de duas vezes em um mesmo ano civil, ainda que com base em instrumentos de negociação coletiva distintos.*
>
> *CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. IMPOSSIBILIDADE DE DISPOR ACERCA DE MATÉRIA SUBMETIDA À RESERVA LEGAL.*
>
> *As Convenções Coletivas de Trabalho não possuem força de lei em sentido estrito e não podem disciplinar matéria que o legislador constituinte originário submeteu à reserva legal.*
>
> *PLR. PAGAMENTO FEITO EM DESACORDO COM LEI ESPECÍFICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ISENÇÃO SOB CONDIÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.*
>
> *A participação nos lucros pagas aos segurados empregados somente não integrará o conceito de salário de contribuição se paga de acordo com o que estabelece a Lei 10.101/2000. E por se tratar de isenção concedida sob condição deve a autoridade fiscal interpretar a norma de forma literal.*
>
> *...*
>
> *Levantamento "PL – Participação nos lucros em desacordo com a lei"*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2.1. pagamento de participação nos lucros a seus empregados mais de duas vezes no mesmo ano civil, em desacordo, portanto, com o que estatui a Lei 10.101/00, pelo que tais importâncias foram consideradas como salário de contribuição, conforme Anexo II;

2.2. nem todos os empregados receberam PLR mais de duas vezes no ano civil, motivo pelo qual estão listados no Anexo II apenas os que receberam o pagamento em desacordo com que determina a lei específica;

2.3. os referidos pagamentos foram efetuados nos meses 01/2007, 02/2007, 08/2007, 02/2008, 04/2008 e 08/2008;

Levantamentos "GE e GE2 – Gratificação Especial"

2.4. pagamento de valores a título de gratificação especial nos meses 02/2008, 06/2008, 09/2008 (levantamento "GE") e 12/2008 (levantamento "GE2"), conforme Anexo IV;

2.5. ao ser questionada a respeito da motivação de tais pagamentos, a empresa informou à fiscalização que para determinados empregados a parcela foi paga somente quando do início do pacto laboral, sem habitualidade, enquanto que para outros o pagamento teve por escopo retribui-los pela excelência no desempenho de suas funções; 2.6. nesta mesma rubrica existiam valores de natureza indenizatória, os quais não foram considerados na listagem do Anexo IV;

Levantamento "IA – Indenização adicional de acordo coletivo"

2.7. pagamentos a título de indenização adicional de acordo coletivo nos meses 01 a 05/2007, conforme Anexo VI;

2.8. ao ser questionada a respeito de tais pagamentos, o contribuinte informou à fiscalização que efetuaria o recolhimento das contribuições devidas incidentes sobre os mesmos, admitindo, assim, o equívoco de não considera-los como salário de contribuição;

2.9. o pagamento está previsto na cláusula trinta e seis do Acordo Coletivo de 2007, em anexo;

2.10. os valores ora apurados não foram declarados em GFIP, motivo pelo qual não se apropriou aos mesmos quaisquer créditos oriundos de recolhimentos efetuados em Guias da Previdência Social – GPS;

2.11. para as contribuições apuradas nos levantamentos "PL", "GE" e "IA", referentes ao período de 01/2007 a 11/2008, anterior à vigência da MP 449, de 03/12/2008, foi aplicada a multa de 24%, ao passo que para o levantamento "GE2", por se referir ao mês 12/2008, foi aplicada a multa de ofício de 75%.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações iniciais:

Da contribuição devida ao INCRA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

3.1. efetuou o recolhimento das contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de "indenização adicional de acordo coletivo" (levantamento "IA"), acrescida apenas da multa de mora de 24%, conforme cálculo feito pelo Auditor-Fiscal;

3.2. a contribuição devida ao INCRA, por se enquadrar no conceito de contribuição social, foi extinta pela Lei 7.787/89;

3.3. não há qualquer previsão de cobrança da contribuição ao INCRA nas Leis 8.212/91 e 8.213/91;

3.4. caso ultrapassados os argumentos anteriores, também não há como caracterizar a contribuição ao INCRA como Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE para fundamentar a sua vigência no atual sistema jurídico, posto que a sua incidência sobre a folha de salários não foi recepcionada pelo art. 149, § 2º, III, "a", da Constituição Federal, na redação da EC nº 33/01; Da participação nos lucros e resultados PLR

3.5. não obstante a nomenclatura utilizada, as quantias pagas em 01/2007 e 04/2008, referentes aos anos-calendário de 2006 e 2007, respectivamente, não devem ser confundidas com distribuição de participação nos lucros ou resultados, pelo que não houve, portanto, qualquer violação ao art. 3º, § 2º, Lei 10.101/00;

3.6. os instrumentos de negociação coletiva determinavam que a empresa deveria, obrigatoriamente, efetuar o pagamento dos valores neles estipulados, independentemente da apuração do balanço do exercício anterior. Ou seja, mesmo que a empresa não auferisse lucro no exercício anterior, teria que efetuar o pagamento das quantias pré-fixadas a seus empregados;

3.7. a natureza jurídica de tais pagamentos diverge completamente da natureza jurídica do pagamento de participação nos lucros, pois não dependiam da existência de lucro no ano-calendário anterior para serem pagos;

3.8. as únicas condições necessárias para que estes pagamentos fossem devidos era a simples existência do vínculo empregatício durante o ano-calendário anterior e a manutenção, pela empresa, de programa próprio de participação nos lucros ou resultados, ou seja, não foram estabelecidos quaisquer critérios objetivos condicionando o pagamento dessas verbas ao desempenho financeiro da empresa, de seus funcionários ou a qualquer outra meta a ser atingida;

3.9. em que pese a denominação de "Participação nos Lucros e Resultados", os pagamentos efetuados nas competências 01/2007 e 04/2008 mais se assemelham a um "abono" fixado através de convenção coletiva, sendo irrelevante a nomenclatura utilizada pela empresa em sua contabilidade ou a denominação conferida pelas Convenções Coletivas;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

3.10. caso não se acolha os argumentos anteriores, isto é, caso as verbas pagas em 01/2007 e 04/2008 sejam consideradas como participação nos lucros, ainda assim, a exigência fiscal não merece prosperar, pois a empresa, por possuir programa próprio de participação nos lucros e resultados, se obrigou através dos instrumentos de negociação coletiva dos anos-calendário de 2006 e 2007 (docs. 5 e 6) a efetuar o pagamento de uma parcela pré-fixada nos aludidos meses;

3.11. a empresa optou por formalizar um programa próprio (docs. 7 e 8) com regras ainda mais vantajosas do que as definidas nas Convenções Coletivas, conforme facultado pelo art. 2º, inciso I, da Lei 10.101/00, no qual foram observadas todas as regras impostas pela legislação relativamente à constituição da comissão de empregados integrada por um membro do Sindicato dos Trabalhadores (doc. 9), não tendo sido questionada pela fiscalização a sua validade;

3.12. o programa da empresa previa uma periodicidade anual, com antecipação semestral, condicionada à decisão da Presidência e, por seu turno, o segundo termo aditivo a tal programa, datado de 02/05/2008, reduz a termo o que era costumeiramente praticado, isto é, os pagamentos semestrais de PLR eram efetuados em duas parcelas, uma em agosto do ano em curso e outra em fevereiro do ano seguinte, conforme cláusula segunda;

3.13. é de se notar, portanto, que nos anos de 2007 e 2008 a empresa estava vinculada a dois instrumentos de negociação coletiva plenamente válidos, de um lado a Convenção Coletiva e, de outro, seu programa próprio de PLR, os quais continham regras distintas acerca das datas para pagamento das respectivas parcelas;

3.14. de um lado, por força da Convenção Coletiva, a empresa deveria efetuar os pagamentos dos valores fixos nos meses de 01/2007 e 04/2008 e, de outro lado, em razão do estipulado no acordo com a comissão formada por seus empregados, os pagamentos deveriam ser efetuados em fevereiro e agosto de cada ano;

3.15. Ou seja, a empresa apenas tentou conciliar os termos firmados nos dois instrumentos válidos e de observância obrigatória;

3.16. nos termos do art. 7º, inciso XXVI, da CF, e do art. 611 da CLT, as Convenções Coletivas de Trabalho firmadas entre o Sindicato das Empresas de Seguros Privados, de Capitalização e de Resseguros no Estado do Rio de Janeiro e o Sindicato dos Securitários do Estado do Rio de Janeiro estariam no mesmo nível hierárquico da Lei 10.101/00, devendo, portanto, serem atendidas em seus estritos termos;

3.17. o Auditor-Fiscal recusou-se a reconhecer a imperatividade do comando contido nas Convenções Coletivas;

3.18. o pagamento da participação nos lucros ou resultados nos anos de 2007 e 2008 se deu com amparo no artigo 7º, inciso

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

XXVI, da Constituição Federal, preponderando ante a alegada ofensa à Lei 10.101/00;

3.19. o art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/91 não poderia modificar a condição de que a participação nos lucros ou resultados não compõe o salário de contribuição, sob pena de ferir o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal;

3.20. a rígida interpretação da Lei 10.101/00 a ponto de ensejar a cobrança de contribuições previdenciárias sobre a PLR em razão do descumprimento de uma formalidade também viola o art. 218, § 4º, da Constituição Federal;

Da gratificação especial

3.21. pelo que se infere do relato da fiscalização é inequívoco que o pagamento da gratificação especial ocorria em apenas uma única oportunidade, classificando-se, portanto, como um ganho eventual, não atrelado, assim, ao salário de contribuição; o termo "por força de lei" do art. 214, § 9º, "j", do Decreto 3.048/99, se refere apenas ao abono, não se destinando aos ganhos eventuais;

3.22. o Decreto 3.048/99 não poderia inovar, ampliando ou restringindo direitos onde a lei não se manifestou, pelo que restaria violado o princípio da legalidade (art. 150, I, da CF);

3.23. a partir da leitura do art. 28, inciso I, da Lei 8.212/91, extrai-se que os elementos fundamentais para afetar determinada parcela como integrante do salário de contribuição são os seguintes: que seja paga com habitualidade; que seja em retribuição ao trabalho; e que seja paga com fundamento em lei, contrato, convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

3.24. aquilo que não representa pagamento com habitualidade, pois depende de um evento que poderá ou não ocorrer, não pode compor o salário de contribuição;

3.25. o alcance da expressão "ganhos eventuais" trazida no artigo 214, § 9º, inciso V, alínea "j", do Decreto 3.048/99, engloba as parcelas que sejam pagas a determinado número de empregados, com expressa previsão de desvinculação ao salário por eles percebidos e sem habitualidade;

3.26. por fim, é impossível imputar à autuada penalidade denominada multa de ofício em concomitância com a multa de mora, conforme decisão do então Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, passo ao exame das questões preliminares.

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto n° 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

> *Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:*
>
> *I - a qualificação do autuado;*
>
> *II - o local, a data e a hora da lavratura;*
>
> *III - a descrição do fato;*
>
> *IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*
>
> *V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*
>
> *VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*
>
> *Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:*
>
> *I - a qualificação do notificado;*
>
> *II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;*
>
> *III - a disposição legal infringida, se for o caso;*
>
> *IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

> *Art. 23. Far-se-á a intimação:*
>
> *I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

CÓPIA

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados ". (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216).

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Mérito

INCRA

Sobrestamento de matérias

O lançamento constituiu crédito de contribuição destinada ao INCRA, sendo essa última em discussão no STF com repercussão geral.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

De acordo com a Portaria CARF n° 001, de 03/01/2012, para o sobrestamento no âmbito deste CARF não basta o reconhecimento da repercussão geral pelo STF, deve ser comprovado que de fato os processos que versem sobre a mesma matéria estão sobrestados nos tribunais de origem:

> ***Art. 1º***. *Determinar a observação dos procedimentos dispostos nesta portaria, para realização do sobrestamento do julgamento de recursos em tramitação no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em processos referentes a matérias de sua competência em que o Supremo Tribunal Federal - STF tenha determinado o sobrestamento de Recursos Extraordinários - RE, até que tenha transitado em julgado a respectiva decisão, nos termos do art. 543-B da Lei n° 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil.*
>
> ***Parágrafo único***. *O procedimento de sobrestamento de que trata o caput somente será aplicado a casos em que tiver comprovadamente sido determinado pelo Supremo Tribunal Federal - STF o sobrestamento de processos relativos à matéria recorrida, independentemente da existência de repercussão geral reconhecida para o caso.*

No presente caso, não constato na decisão do STF o sobrestamento.

No mérito, insurge-se a recorrente contra a cobrança sob alegação de inconstitucionalidade da contribuição ao INCRA. Reporto-me às Súmulas aprovadas por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

> *Súmula CARF Nº 2*
>
> *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*
>
> ...
>
> *Súmula CARF Nº 4*
>
> *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

E à regra no artigo 26-A do Decreto n° 70.235/72 restringe a atuação do órgão administrativo no sentido de afastar dispositivo legal vigente:

> *Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Em cumprimento ao Regimento Interno do órgão, aprovado pela Portaria n° 256, de 22/06/2009, aplico-as ao presente caso:

> *Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 2°, §1° 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 a lucratividade da empresa. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício Financeiro que estão sendo distribuídos lucros aos trabalhadores, 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 adotasse a lucratividade da empresa ou o alcance de outras metas organizacionais, critérios esses exemplificados na lei, não vejo como se aferir individualmente a parcela de 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. Caso se exigisse do segurado empregado o cumprimento de metas individuais para a percepção do benefício, flagrantemente, caracterizaria um prêmio, gratificação, e como tal parcela remuneratória.

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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, a fiscalização, na análise dos documentos da empresa que sustentam o pagamento do benefício e de sua escrituração contábil, verificou que para parte expressiva dos segurados empregados foram realizados pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil e mais de duas vezes ao ano. Assim, os valores distribuídos a esses trabalhadores a título de participação nos lucros e resultados foram considerados de natureza salarial. Esses pagamentos foram realizados em cumprimento à convenção coletiva e às regras do acordo com a comissão de empregados instituída para essa finalidade. A convenção coletiva obrigava ao pagamento de uma primeira parcela no mês de janeiro e, para as empresas que possuíssem programas de PLR, uma segunda parcela conforme dispusessem seus instrumentos próprios. No caso da recorrente, todas as regras foram acordadas através de negociações entre empregador e comissão de empregados. Esse instrumento de negociação, que é anterior à convenção coletiva, dispõe que o benefício também seria pago em duas parcelas, a primeira no mês de fevereiro e a segunda, em agosto.

Diante de existência desses dois instrumentos, igualmente válidos, a recorrente entendeu que para cumpri-los deveria realizar o pagamento nos meses de janeiro, fevereiro e também agosto, do que resultou três parcelas e não apenas duas como limita a lei de regência do PLR.

Entendo que isoladamente ambos os instrumentos atendem as disposições da lei, mas não o procedimento adotado pela recorrente. Isto porque, em primeiro lugar prevalece a norma cogente do diploma legal sobre quaisquer disposições entre as partes, artigo 123 do CTN, segundo porque havia outras interpretações e formas de cumprir as disposições trabalhistas entre as partes sem conflitos com as regras da lei:

a) pelo critério temporal, sendo a convenção coletiva posterior ao acordo com a comissão de empregados, este último deveria se adequar às novas regras, do que resultaria pagamento de parcelas em janeiro e quaisquer um dos dois outros meses, fevereiro ou agosto, mas não em ambos;

b) pelo princípio da maior proteção, quanto antes a percepção das parcelas melhor para o trabalhador, do que resultaria os pagamentos nos meses de janeiro, para atender à convenção coletiva, e fevereiro, sem valor remanescente para agosto.

A jurisprudência de nossos tribunais superiores já firmaram jurisprudência no sentido da obrigatoriedade de cumprimento dos requisitos legais para gozo da imunidade:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

RECURSO ESPECIAL N° 8516.160 - PR (2006/0118223-8)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON

RECORRENTE: MILÊNIA AGROCIÊNCIAS S/A ADVOGADO. MARCELO SALDANHA ROHENKOHL E OUTRO(S)

RECORRIDO : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

ADVOGADO: WEBER ATOS VANZO

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA A 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 titulo de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação especifica 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 legitima a incidência da contribuição previdenciária a mesmo no período anterior a regulamentação do art. 70, XI, da Constituição Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconsiderado por esta Corte.

5. Recurso especial não provido.

O somatório de meses para pagamento mostra-se contrário à lei e tem como conseqüência jurídica a tributação sobre as parcelas excedentes ao limite legal; no entanto, observo que a fiscalização realizou o lançamento em relação a todas as parcelas, bastando que tenham sido pagas mais de duas ao ano. Assim, integraram a base de cálculo os pagamentos realizados nos meses de janeiro, fevereiro e agosto, também foi constatado que alguns poucos segurados receberam pagamentos em abril. A fiscalização verificou quais empregados perceberam mais de duas parcelas ao ano ou periodicidade inferior a um semestre e todos os pagamentos realizados a eles foram incluídos na base de cálculo.

Entendo que a interpretação adotada pela fiscalização não se coaduna com os preceitos do diploma de regência do benefício.

Art. 3° (...)

§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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Somente os pagamentos realizados após a segunda parcela é que estão em desconformidade com a lei. Quando do pagamento da primeira parcela no mês de janeiro não há qualquer óbice para o gozo da imunidade da contribuição incidente sobre esse valor, independentemente do número de parcelas que eventualmente seriam posteriormente pagas e assim também em relação à segunda parcela, que para alguns empregados ocorreu em fevereiro e para outros em meses seguintes. As parcelas que não devem ser consideradas como PLR são as terceira e seguintes. Conforme já exposto, as regras nos instrumentos de instituição do PLR não estão contrárias à lei e não desvirtuam o benefício; portanto, fazer incidir a contribuição sobre as três parcelas implica a desconsideração, em relação ao segurado beneficiário por esse critério, do próprio programa de PLR.

Assim, com relação a essa matéria, entendo que devem ser excluídos da base de cálculo os pagamentos das primeira e segunda parcelas aos segurados considerados pela fiscalização no lançamento.

Gratificação Especial

São parcelas pagas pela recorrente quando do início do contrato de trabalho, como incentivo para a contratação ou como reconhecimento pelos serviços prestados em condições de dedicação especial aos projetos sob a responsabilidade do segurado. Os valores são pagos em parcela única e, por essa razão, entende a recorrente que estaria ausente a habitualidade e com ela a incidência da contribuição previdenciária.

O artigo 28 da Lei nº 8212/91 ao definir o salário de contribuição dos segurados empregados assim o estabelece:

> *Art. 28 - Entende-se por salário-de-contribuição*
>
> *I - para o segurado empregado e trabalhador avulso a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob forma de utilidade e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador dos serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.*
>
> *(...)*
>
> *§ 9º - não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei exclusivamente:*
>
> *(...)*
>
> *e) as importâncias:*
>
> *(...)*
>
> *7) recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por sua vez o Decreto nº 3.265/99 alterou a redação do artigo 214 dada pelo decreto nº 3048/99, que passou a vigorar com a seguinte redação:

> *Art. 214 - Entende por salário de contribuição*
>
> *(...)*
>
> *§ 9º - não integram o salário de contribuição, exclusivamente:*
>
> *(...)*
>
> *V - as importância recebidas a título de:*
>
> *(...)*
>
> *j) os ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei.*

Por outro lado o artigo 457 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT ao definir a remuneração do empregado, determina que integram o salário do empregado, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

Pela leitura dos dispositivos legais acima transcritos verifica-se que os abonos possuem natureza salarial e compõem a remuneração do empregado, podendo a lei, é certo, retirar essa natureza dos abonos pagos pelo empregador. É o que prevê o art. 28, §9º alínea "e" item 7, quando diz que não integram o salário de contribuição os abonos **expressamente** desvinculados do salário. Não têm o mesmo efeito as disposições entre as partes formalizadas através de acordos coletivos de trabalho, conforme dispõe o artigo 123 do CTN:

> *Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

No entanto, através do Parecer PGFN/CRJ/nº 2.114/2011, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN acolheu o entendimento da jurisprudência pacificada no âmbito do STJ:

> ***PARECER PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011***
>
> *Tributário. Contribuição previdenciária. Abono único. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.*
>
> *...*
>
> *20. Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 19, inciso II, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 1997, recomenda-se sejam autorizadas pela Senhora Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *relevante, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária.*

Assim, havendo previsão expressa em convenção coletiva de trabalho, não incidirá contribuição previdenciária sobre o abono único; no entanto, não é esse o caso da recorrente que realizou o pagamento por sua liberalidade.

Multa de mora

Insurge-se a recorrente a multa moratória. A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009. É que a medida provisória revogou o artigo 35 da Lei 8.212/91 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido. Sendo que para a multa de mora existe o limite de 20%.

No caso, a fiscalização aplicou para o período até 11/2008 inclusive a regra do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores e não houve a aplicação das duas regras para um mesmo período, apenas se observou a que vigia em cada período do lançamento.

Entretanto, não se pronunciou sobre a progressividade da multa. Considerando que a execução judicial do crédito é ato processual posterior à MP 449, também não seria aplicável a regra do artigo 35, inciso III, "c" e "d" da Lei nº 8.212/91, mas a atual regra no artigo 44, inciso I da Lei n° 9.430, de 27/12/1996:

> *III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:*
>
> *...*
>
> *c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;*
>
> *d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por tudo, voto pelo provimento parcial para:

a) que sejam excluídos da base de cálculo os pagamentos das primeira e segunda parcelas aos segurados incluídos pela fiscalização no lançamento; e

b) que a multa aplicada para o período anterior a 11/2008 seja limitada ao percentual de 75% previsto no artigo 44, inciso I da Lei n° 9.430, de 27/12/1996.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Assinado digitalmente em 21/03/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 27/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA