



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

**Processo n°** 19515.001050/2008-06  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.517 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de agosto de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL  
**Recorrente** DOW BRASIL S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 31/03/2008 a 31/03/2008

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. BASE LEGAL. EXISTÊNCIA.

A multa aplicada à recorrente está amparada sim em dispositivo de lei, mais especificamente no art. 30, inc. I, alínea a, da Lei 8212/91, segundo o qual a empresa é obrigada a arrecadar, mediante desconto, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores a seu serviço, estando claramente definido nos arts. 92 e 102, respectivamente, os valores variáveis das multas e o seu reajustamento de acordo com os benefícios de prestação continuada da Previdência Social.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RESULTADO DO JULGAMENTO DO PROCESSO RELATIVO À OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. APLICAÇÃO. RICARF.

1. A fim de evitar decisões conflitantes e de propiciar a celeridade dos julgamentos, o Regimento Interno deste Conselho (RICARF) preleciona que os processos podem ser vinculados por conexão, decorrência ou reflexo.
2. Dentro desse espírito condutor, deve ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do julgamento dos processo atinente ao descumprimento da obrigação tributária principal, que se constituem em questão antecedente ao dever instrumental.
3. No PAF principal, e no que toca ao mérito do recurso (a legalidade da PLR), este Conselho, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, resultado este a ser replicado no presente julgamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

## **Relatório**

A DRJ/SP1 fez um relato preciso do lançamento e da impugnação, que passa a integrar, em parte, o presente relatório:

*1. Trata o presente do Auto de Infração nº 37.130.863-1, de 31/03/2008, lavrado por infração ao disposto no art. 30, inc. I, alínea "a" da Lei nº 8.212/91 e art. 4º, caput da Lei nº 10.666/03, combinado com o art. 216, inc. I, alínea "a" do Regulamento da Previdência Social- RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, vez que a empresa deixou de arrecadar, mediante desconto, a contribuição incidente sobre pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros ou Resultados da Empresa, conforme Relatório Fiscal da Infração, [...]:*

*[...]*

*1.2. A empresa apresentou acordos para os anos de 2001 a 2005 (pagamentos de 2002 a 2006) com os títulos PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DAS EMPRESAS DOW. Referidos acordos especificam que o valor da participação do empregado é definido como sendo um percentual aplicado sobre o valor anualizado do salário. Este percentual é composto, dentre outros, por dois fatores básicos, comuns a todos os acordos:*

*a) LUCRO ECONÔMICO GLOBAL DA DOW QUÍMICA: alcançado pela empresa em nível global, mediante critérios de apuração previamente definidos. Para que o trabalhador faça jus ao recebimento da parcela do PLR referente a este item (lucro global) é preciso que a empresa na qual ele trabalhe tenha contribuído com este lucro, levando em consideração o volume de vendas líquidas, conforme metas específicas para*

*cada empresa. As metas do Volume de Vendas Líquidas a serem alcançadas pelas empresas individualmente não estão especificadas nos acordos;*

*b) DESEMPENHO INDIVIDUAL OU DA EQUIPE: as cláusulas referentes a este item determinam que para que os empregados recebam qualquer participação em função do desempenho individual, ou da equipe, é necessário que o seu supervisor compare as metas individuais com o resultado obtido pelo empregado. A empresa também não demonstrou de que forma os trabalhadores eram formalmente informados ou comunicados de quais são as metas individuais que os mesmos devem atingir para fazer jus a esta parcela do PLR;*

*1.3. para que a empresa tivesse a oportunidade de esclarecer estes dois pontos foi emitido um TIAD (Termo e Intimação para Apresentação de Documentos), anexo a este relatório, solicitando esclarecimentos. Os esclarecimentos feitos por escrito não demonstraram como os empregados tomavam conhecimento das metas;*

*1.4. os fatos expostos impossibilitam afastar tais pagamentos da base de incidência da contribuição previdenciária, em virtude do disposto no §9º, alínea “j”, do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, que diz não integrar o salário de contribuição exclusivamente a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*

*1.5. para que os valores a título de PLR não integrassem o salário de contribuição dos empregados, deveriam ter sido cumpridas rigorosamente todas as exigências previstas na Medida Provisória nº 794/94 e suas reedições, e na Lei nº 10.101/00, dentre as quais destaca-se as do §1º do art. 2º;*

*1.6. como os valores pagos a título de PLR integram o salário de contribuição, deveriam ter sido arrecadadas, mediante desconto dos valores pagos como PLR, as contribuições dos segurados empregados, conforme previsto na Lei nº 8.212/91, art. 30, inciso I, alínea “a”, e alterações posteriores, e no art. 216, inciso I, alínea “a” do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.*

*2. De acordo com o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fls. 3) e planilhas, de fls. 31/43, foi aplicada multa no montante de R\$ 3.764,67 (três mil, setecentos e sessenta e quatro Reais e sessenta e sete centavos), prevista no art. 92 e 102 da Lei nº 8.212/91; art. 283, inc. I, alínea “g” e art. 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Ainda, de acordo com o Relatório Fiscal da Aplicação da Multa:*

*2.1. após consultar os sistemas informatizados (fls. 29/30) foi constatada a existência de Auto de Infração CFL 59, emitido em 04/09/2000, com decisão administrativa transitada em julgado em 03/10/2000;*

2.2 como a primeira competência em que esta nova infração foi cometida é 03/2003, ocorreu então reincidência específica (mesmo CFL - código de fundamento legal 59), o que eleva o valor da multa em três vezes, conforme previsto no inc. IV, do art. 292 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Não ocorreram outras circunstâncias agravantes;

2.3. o valor mínimo da multa corresponde a R\$ 1.254,89, em valor atualizado pelo inc. V, do art. 8º da Portaria MPS/MF nº 77, de 11 de março de 2008, que multiplicado por três (reincidência específica), perfaz a multa aplicada no montante de R\$ 3.764,67.

3. O contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal em 01/04/2008 (fls. 1), interpondo aos 30/04/2008, a defesa, de fls. 48/53, acompanhada de cópia de peças do presente Auto de Infração, instrumento de Procuração, Ata de Reunião do Conselho de Administração, Ata de Assembléia, e cópia do Relatório Fiscal da NFLD nº 37.130.864-O (fls. 54/78). Em resumo, alega a defesa:

3.1. preliminarmente, argumenta a Impugnante que multa a e sua atualização é desprovida de instrumento legal hábil que a suporte, padecendo de ilegalidade;

3.2. a Impugnante contesta a multa do art. 30, inc. I, alínea "a" da Lei nº 8.212/91, que remete ao art. 92 da mesma lei, diante dos preceitos do art. 5º, incisos II, XXXIX e XLVI da Constituição Federal, vez que é necessária e imperiosa a prévia cominação legal;

3.3. a exigência da multa é ilegal também a vista do Decreto nº 3.048/99 e da Portaria MPS/MF nº 77/08: a uma, porque não se tratando de leis, não são instrumentos legislativos hábeis para estabelecer uma obrigação, mais especificamente a de pagar multa; a duas, porque decreto e portaria não sendo lei não podem impor penalidade não expressamente cominada em lei; a três, porque não têm o condão de estabelecer a pena de multa nem alterar-lhe o valor;

3.4. no mérito, ainda que as preliminares não sejam acatadas, esclarece que foi autuada através da NFLD nº 37.130.864-0 por ter supostamente deixado de recolher contribuições referentes a pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa, sendo referida notificação defendida pela Impugnante nos autos do processo 19515.001048/2008-29. No mérito tal notificação não deverá prosperar, pois os pagamentos a título de PLR estão de acordo com a Lei nº 10.101/00;

3.5. tendo em vista que a notificação ora impugnada é reflexiva e decorrente da NFLD nº 37.130.864-0, processo 19515.001048/2008-29, a decisão exarada no processo principal surtirá efeitos junto a estes autos, conforme a jurisprudência, razão pela qual pede a Impugnante que a decisão naquele processo tenha repercussão neste;

3.6 pelo exposto, a Impugnante pede o total acolhimento das preliminares, cancelando-se a multa imposta, bem como seja

*reconhecida sua defesa principal, com a declaração de total improcedência da presente NFLD.*

A impugnação foi julgada improcedente pela DRJ/SP1, conforme decisão assim ementada:

*OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. REMUNERAÇÃO. DESCONTO DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.*

*A empresa é obrigada a arrecadar a contribuição previdenciária dos segurados empregados a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, sob pena de infração ao artigo 30, inciso I, alínea "a" da Lei nº 8.212/91, sujeitando-se a aplicação da multa correspondente.*

*MULTA. VALOR. ATUALIZAÇÃO. ARTIGO 92 DA LEI Nº 8.212/91. LEGALIDADE.*

*O artigo 92 da Lei nº 8.212/91 é norma de encerramento e cumpre o princípio da reserva legal.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS EM DESACORDO COM LEI ESPECIFICA. Integram o salário de contribuição para os fins da Lei nº 8.212/91 a participação nos lucros ou resultados da empresa quando paga ou creditada em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.*

A contribuinte foi intimada da decisão em 20/09/2010, através de aviso de recebimento (fl. 101) e interpôs recurso voluntário em 19/10/2010 (fls. 102 e seguintes), no qual reafirmou os argumentos da impugnação relativos à (i) ausência de suporte legal para a aplicação da multa e (ii) acerca da lançamento havido no PAF principal.

Sem manifestação ou contrarrazões pela Procuradoria.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

### **1 Conhecimento**

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

### **2 Da ausência de suporte legal para a aplicação da multa**

Reafirmando os fundamentos de sua impugnação, a recorrente assevera que a multa, sua graduação e sua atualização estariam desprovidas de suporte legal.

Todavia, e conforme consta do próprio relatório fiscal, a multa aplicada à recorrente está amparada sim em dispositivo de lei, mais especificamente no art. 30, inc. I, alínea a, da Lei 8212/91, segundo o qual a empresa é obrigada a arrecadar, mediante desconto, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores a seu serviço, estando claramente definido nos arts. 92 e 102, respectivamente, os valores variáveis das multas e o seu reajustamento de acordo com os benefícios de prestação continuada da Previdência Social. Veja-se:

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)*

*I - a empresa é obrigada a:*

*a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;*

.....

*Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.*

.....

*Art.102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).*

Logo, rejeita-se a preliminar aventada pelo sujeito passivo, cabendo, pois, analisar o mérito recursal.

### **3 No mérito - do resultado do PAF principal**

Conforme relatado, este lançamento decorre do descumprimento de obrigação acessória vinculada ao descumprimento de obrigação tributária principal (o pagamento de PLR em desacordo com lei específica).

Expressando-se de outra forma, caso fossem insubsistentes as contribuições lançadas, seria igualmente insubsistente a multa aplicada neste Auto de Infração, cujo fato gerador é exatamente a falta de desconto e arrecadação das contribuições dos segurados, incidentes sobre a PLR, que foi tida por ilegal.

Pois bem. A fim de evitar decisões conflitantes e de propiciar a celeridade dos julgamentos, o RICARF preleciona que os processos podem ser vinculados por conexão, decorrência ou reflexo. Entre os processos reflexos incluem-se os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies (vide § 8º do art. 6º do Regimento), como é o caso sob apreço.

Muito embora o PAF principal já tenha sido julgado (vide fls. 147 e seguintes), e conquanto tal julgamento tenha sido levado a cabo por um colegiado com uma

composição totalmente diferente, deve ser prestigiado o espírito condutor da norma do art. 6º encimado e o próprio princípio da segurança jurídica, devendo ser replicado ao presente julgamento, relativo ao descumprimento de obrigação acessória, o resultado do PAF principal, no qual houve o lançamento das contribuições. Deve ser assinalado, aliás, que a única matéria distinta deste PAF (a violação ao princípio da reserva legal) foi julgada no tópico anterior.

No PAF principal, e no que toca ao mérito do recurso (a legalidade da PLR), este Conselho, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, fazendo-o nos seguintes termos:

*ACORDAM os membros do Colegiado, nas Preliminares, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência das competências até 03/2003, com base no S 4º, do artigo 150, do CTN. No mérito, por maioria de votos em dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e Carlos Alberto Mess Stringari.*

Como o PAF principal não está em apenso, cabe transcrever o voto condutor do acórdão:

### **DO MÉRITO**

#### **DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR**

*A Recorrente foi autuada por não ter incluído na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR, aos funcionários (referentes a cota patronal de 20%, RAT 3% e Terceiros - SESI, SENAI, SEBRAE, INCRA - 3,3%), nos termos do art. 28, § 9º, "j" da Lei n. 8.112/91, que assim dispõe, verbis:*

[...]

*Da supracitada transcrição, constata-se que o legislador visou a proteção não só do trabalhador, como também da Previdência Social, para que sejam excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária aqueles valores que de fato constituam Participação nos Lucros e Resultados - PLR, pagos aos empregados a estimular o trabalho desenvolvido.*

*A solução do litígio se resume em verificar se os pagamentos feitos pela Recorrente, a título de PLR, atenderam ou não às supracitadas normas, bem como à luz da hodierna jurisprudência. O STJ trouxe, de forma didática, os critérios a serem observados para aplicação da referida isenção, verbis:*

[...]

*Da análise da supracitada legislação, cumulada com as lições extraídas dos referidos julgados, abstrai-se que, no âmbito Judicial, para as verbas pagas a título de PLR serem excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária, deve atender, simultaneamente, ao que segue:*

- a) deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação;**
- b) deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos;**
- c) necessidade de fixação de regras claras e objetivas;**
- d) existência de mecanismos de aferição dos resultados.**

No âmbito Administrativo, analisando caso análogo ao discutido nos autos, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 09 de março de 2010, julgando o Proc. n. 10680.009628/2007-05, prolatou o Acórdão n. 9202-00.503, de Relatoria do Dr. Elias Sampaio Freire.

Desse julgamento, mister se faz destacar as lições que embasaram o voto do Conselheiro Relator, verbis:

**"Assim, para a PLR ser paga de acordo com a legislação específica deve, cumulativamente:**

- a) Resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo;**
- b) Do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos e quanto a fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo;**
- c) O resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;**
- d) Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;**
- e) Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil;**
- f) Por fim, a legislação determina formas de resolução de impasses quanto a PLR: a mediação ou a arbitragem de ofertas finais." (grifo nosso)**

Conforme esclarecimento prestado pela fiscalização na fl. 215, especificamente no item "3", subitens "10.1" e "10.2", respectivamente, constata-se a presença das supracitadas letra "a" e "b".

Da análise das fls. 04/19, verifica-se que não houve mais de dois pagamentos num mesmo ano, logo, presente a letra "e".

Como a letra "f" trata sobre a resolução de litígio, a mesma se faz presente quando o mesmo ocorrer.

Conforme fls. 36/37, cumulada com as fls. 165/200 dos autos, verifica-se a presença de regras claras e objetivas, além da

*ausência de complementação à remuneração, presente, portanto, as letras "b" e "d".*

*Nesse aspecto, mister se faz destacar trechos do "ACORDO PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DAS EMPRESAS DOW PARA O EXERCÍCIO DE 2003", constante na página 4, verbis:*

*"A meta de participação fica baseada nos seguintes percentuais:*

- Lucro Econômico corresponderá a 50% da meta de participação,*
- Redução Global de Despesas Controláveis corresponderá a 25% da meta de participação e*
- Desempenho individual ou da equipe corresponderá a 25% da meta de participação. "*

*Ademais, na mesma página 4 há todas as definições e conceitos relacionados ao PLR que a Recorrente paga aos seus funcionários.*

*A fiscalização e DRJ entenderam que a Convenção Coletiva de Trabalho não trouxe regras claras e objetivas em relação às metas, razão pela qual, no que tange à letra "b", mister se faz trazer à baila os pontos de convencimento deste Julgador:*

*Conforme destacado alhures, especificamente nas fls. 36/37, o próprio Relatório Fiscal destacou que consta na CCT, como critérios os seguintes: LUCRO ECONÔMICO GLOBAL DA DOW QUÍMICA x DESEMPENHO INDIVIDUAL OU DA EQUIPE.*

*Este Julgador não constata nenhum problema em utilizar como parâmetro o "Lucro Global" da empresa, até porque, como destacou a Recorrente, por se tratar de uma multinacional, evita a disparidade entre os lucros recebidos pelos funcionários nos diversos países.*

*A Recorrente sustenta e comprova que as metas eram traçadas pela equipe, juntamente com o supervisor. Sendo esse o ponto principal do caso em tela, tendo em vista que a DRJ entendeu haver um aspecto subjetivo, bem como ausência de regras claras e objetivas, razão pela qual manteve o lançamento.*

*Da análise do supracitado Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais- CSRF, o mesmo transcreve trecho da CCT, que traz a mesma situação acima, conforme se extrai abaixo, verbis:*

*[...]*

*Logo, diante do exposto, verifica-se que o caso em tela é análogo ao ensejador da jurisprudência oriunda da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, que tem o condão de uniformizar a Jurisprudência Administrativa.*

*Portanto, comprovado que os pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados estão em consonância com os critérios estabelecidos na legislação, não deve incidir Contribuição Previdenciária.*

Desta forma, este mesmo resultado deve ser replicado ao presente julgamento.

#### **4 Conclusão**

Diante do exposto, vota-se no sentido de conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci