



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721657/2024-92
ACÓRDÃO	2201-012.478 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMAGGI EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2021 a 31/03/2022

NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se cogita a nulidade processual, nem a nulidade do ato administrativo de lançamento quando o lançamento de ofício atende aos requisitos legais e os autos não apresentam as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS DESPROPORCIONAIS. AUSÊNCIA DE LIMITAÇÃO LEGAL. NÃO CONFIGURAÇÃO DE IRREGULARIDADE.

A diferença entre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados e a remuneração habitual do empregado não caracteriza, por si só, irregularidade apta a afastar a natureza não salarial da verba ou a ensejar sua tributação. A desproporcionalidade somente adquire relevância quando associada a outros elementos que evidenciem desvirtuamento do plano.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Weber Allak da Silva, Fernando Gomes Favacho (substituto integral), Cleber Ferreira Nunes Leite, Lilian Claudia de Souza (substituto integral), Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente). Ausente a conselheira Luana Esteves Freitas, substituída pela conselheira Lilian Claudia de Souza.

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 1253-1279):

Trata-se de autos de processo administrativo tributário materializador de lançamento de crédito tributário consubstanciado em contribuições sociais devidas à Seguridade Social pela empresa, quota patronal e adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do índice de incidência da incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho - GILRAT, bem assim aos Terceiros FNDE Salário-educação, INCRA, SESC, SEBRAE, SENAC e FDEPM, nas competências 03/2021 e 03/2022, no valor de R\$ 125.488.856,94.

O lançamento se reporta aos fatos e fundamentos alinhavados no Relatório Fiscal de fls. 1.042/1.055.

Com base a folha de pagamentos, disponível no e-Social, juntamente com a documentação apresentada pela empresa em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal e os demais Termos de Intimação Fiscal (anexos ao processo), constatou-se que a empresa realizou pagamentos aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados (PLR) e, indevidamente, não os considerou base de cálculo de contribuições previdenciárias. Esta constatação ficou comprovada pela análise da escrituração contábil, juntamente com o e-Social e com a DIRF - Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte, conforme será demonstrado a seguir.

Em respeito às condições determinadas pela lei, a empresa AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA. apresentou, dentre todas as documentações, o acordo coletivo denominado "Programa de Participação nos Resultados - PPR". Em resumo, com base no documento firmado entre a empresa, os sindicatos e federações e a comissão de empregados, os funcionários poderiam participar da divisão de lucros ou resultados da empresa a depender de 3 (três) módulos: Módulo 01 - Meta da Organização; Módulo 02 - Metas da Macro Área (diretoria); e Módulo 03 - Metas da Área ou Unidade. Além disso, a avaliação levava em conta

o desempenho individual, que, de acordo com resposta à fiscalização, foram baseadas nas informações que transcreve.

A empresa, ainda, apresentou as metas fixadas e a apuração individual de cada empregado que recebeu parcela de PLR, bem como considerações e justificativas sobre o cálculo para apuração.

Pela Lei nº 8.212/1991, artigo 28, §9, a participação nos lucros ou resultado - PLR é considerada parcela isenta do salário de contribuição porque, embora tenha características que a colocariam no rol de salário-de-contribuição, por escolha legislativa, foi colocada no campo da não incidência tributária. No entanto, a participação nos lucros e resultados - PLR paga a empregados, que não atender aos requisitos legais, integra o salário de contribuição, sendo, portanto, parcela que compõe a base de cálculo para contribuições previdenciárias. Dentre estes requisitos destaca-se o caput do art. 3º da Lei 10.101/2000, que determina que o valor distribuído de PLR não possa substituir ou complementar a remuneração dos empregados. Cita precedente do CARF acerca do limite de 12 (doze) vezes o salário mensal dos segurados empregados como teto ao pagamento da PLR.

Portanto, embora a empresa AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA. tenha demonstrado que cumpriu alguns requisitos legais ao elaborar o acordo coletivo e ao apresentar a apuração das metas, constatou-se valores pagos a título de PLR que se mostram excessivos e de caráter substitutivo ao salário. Apresenta tabela comparativa de PLR e salários, nos anos-calendário de 2021 e 2022.

[...]

Conclui que o valor distribuído a título de PLR que superou o limite estabelecido pelo CARF (12 salários mensais) está, neste contexto, em desconformidade com a legislação, devendo, portanto, ser considerado parte integrante do salário de contribuição.

Com fulcro na Lei nº 9.430/1996, artigo 44, inciso I e parágrafo primeiro, aplicou-se a multa de ofício em seu patamar básico de 75%.

O contribuinte foi cientificado quanto ao lançamento pela via postal (AR nº OV599990766BR, fl. 1.247) em 16/09/2024. Apresentou em 15/10/2024, fl. 1.084, o instrumento de impugnação de fls. 1.086/1.118, alegando as seguintes matérias defensivas.

[...]

A participação nos lucros é direito social dos empregados, arduamente conquistado e alçado à status constitucional como direito social. Assim, o Estado não deveria desestimular o acesso a esse direito social, mas, sim, empregar esforços para atribuir máxima eficácia ao texto constitucional. Conforme mencionado pela Autoridade Fiscal, os acordos de PLR devem observar determinados "requisitos legais", previstos no artigo 2º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.101/2000.

No presente caso, a Autoridade Fiscal expressamente reconheceu no RF que a Impugnante observou os requisitos legais ao elaborar o Acordo Coletivo e suas metas. A única e suposta irregularidade verificada seria com relação ao pagamento de valor superior a 12 salários mensais dos empregados a título de PLR, vez que, no entendimento da Autoridade Fiscal, o CARF teria estabelecido tal montante como limitação para fins de isenção. Com efeito, os valores distribuídos a título de PLR e que não superaram o suposto limite de 12 salários mensais dos empregados foram validados pela Autoridade Fiscal.

PRELIMINAR.

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL - ILIQUIDEZ E INCERTEZA DO PRETENSO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: ERROS NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

O lançamento é nulo, ao passo que a Autoridade Fiscal incorreu em erro quando da apuração da base de cálculo autuada e, consequentemente, no valo dos tributos supostamente devidos. De acordo com a legislação de regência e conforme reconheceu a Autoridade Fiscal nº âmbito do RF, somente a "participação nos lucros e resultados - PLR paga a empregados, que não atender aos requisitos legais, integra o salário de contribuição, sendo, portanto, parcela que compõe a base de cálculo para contribuições previdenciárias". Assim, a contrário senso, a PLR paga aos empregados que atender aos requisitos legais, especificamente os requisitos regulamentados pela Lei nº 10.101/2000, não integra o salário contribuição, nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, alínea "j" da Lei nº 8.212/1991.

No presente caso, a Autoridade Fiscal, após analisar os fatos e documentos que embasaram a PLR paga pela Impugnante nos anos de 2021 e 2022, efetuou o lançamento fiscal objeto do presente processo, apresentando uma única suposta irregularidade, qual seja, que a PLR teria caráter substitutivo ou complementar do salário, em razão do montante pago a determinados empregados ter superado 12 salários mensais.

Isto é, consoante se infere do RF, a Autoridade Fiscal concluiu que apenas os pagamentos efetuados a título de PLR que superaram o suposto limite estabelecido pelo CARF (12 salários mensais) configurariam pagamento "excessivo e de caráter substitutivo ao salário" e, por conseguinte, deveriam integrar o salário de contribuição.

Logo, aplicando-se o racional da Autoridade Fiscal, tem-se que os valores pagos a título de PLR que não superaram o suposto limite (i.e., 12 salários mensais do empregado) estão em harmonia com a legislação de regência, não sendo, por conseguinte, base de cálculo das contribuições previdenciárias aqui lançadas. Cita entendimento quanto ao descumprimento da regra de periodicidade no pagamento da PLR.

A despeito disso, não foi esse o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal nº presente caso, vez que, quando da apuração da base de cálculo do lançamento

ora guerreado, considerou os valores totais pagos a título de PLR pela Impugnante nos períodos autuados.

Evidente, assim, que a Autoridade Fiscal incorreu em vício insanável de nulidade, vez que para o lançamento ser considerado válido, devem ser observados os requisitos de liquidez e certeza, em conformidade com o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, bem como dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972.

NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL - DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA CONCOMITANTE DE CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS.

Deve-se reconhecer a nulidade do lançamento em função da cobrança concomitante da Contribuição devida à Diretoria de Portos e Costas ("DPC"), destinadas ao Fundo de Desenvolvimento do Ensino Profissional Marítimo ("FDEPM") e da Contribuição ao SESC e ao SENAC, vez que não é permitido no ordenamento pátrio.

A Contribuição devida à DPC foi instituída pelo artigo 1º da Lei nº 5.461/1968, e o produto de sua arrecadação é destinado às atividades relacionadas ao ensino profissional marítimo.

Em complemento, o Decreto-Lei nº 828/1969 instituiu o FDEPM, destinado a atender despesas com o desenvolvimento do ensino profissional marítimo, a cargo da Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha. Nos termos do Decreto-Lei nº 828/1969 e da citada Lei nº 5.461/1968, a Contribuição à DPC foi instituída como uma contribuição específica para o segmento dos portuários, trabalhadores do setor marítimo e empresas desse mesmo setor.

Com efeito, conforme se extrai do artigo 2º do Decreto nº 968/1993, aqueles que integram o segmento mencionados no parágrafo anterior, que antes recolhiam outras Contribuições aos Serviços Nacionais de Aprendizagem (SENAI, SENAC, SENAR, SENAT, SESCOOP), passaram a recolher somente a Contribuição à DPC, destinada exclusivamente à aprendizagem dos profissionais do setor marítimo.

Inclusive, consoante informativo disponibilizado pelo Governo Federal, as entidades que recolhem a Contribuição à DPC estão desobrigadas do recolhimento das Contribuições ao Sesi, SENAI, SESC e SENAC.

Todavia, verifica-se que nos autos de infração ora impugnados, a Impugnante - apesar de não ser contribuinte da Contribuição à DPC (FDEPM) - está sendo compelida ao pagamento em conjunto da Contribuição à DPC (FDEPM) e das Contribuições ao SESC e SENAC, o que é expressamente vedado.

Depreende-se, assim, que, novamente, a Autoridade Fiscal incorreu em vício material que afeta pressuposto básico de validade do lançamento (tributo exigido), em hialina afronta ao artigo 142 do CTN, razão pela qual deve ser reconhecida a nulidade dos autos de infração originários do processo em epígrafe.

Caso se entenda pela manutenção do lançamento, o que se admite apenas para argumentar, requer-se, ao menos, o reconhecimento da nulidade e consequente cancelamento parcial da autuação, para que seja cancelado o montante supostamente devido a título de SESC E SENAC.

MÉRITO.

DA AUSÊNCIA DE CARÁTER SUBSTITUTIVO OU COMPLEMENTAR DOS PAGAMENTOS REALIZADOS A TÍTULO DE PLR PELA IMPUGNANTE.

A PLR corresponde a um instrumento de distribuição de lucros ou resultados, de acordo com o alcance das metas negociadas entre empresa e empregados, sejam elas de caráter coletivo ou individual, cujo artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal²² determina que é direito dos trabalhadores auferi-la, desvinculada da remuneração, o que também é previsto na Lei nº 10.101/2000. A PLR tem a finalidade de incentivar o trabalhador a realizar um esforço extraordinário a fim de entregar à empresa um excedente de produção e, como recompensa, receber um adicional pecuniário. É um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e de incentivo à produtividade.

De acordo com a acusação já delimitada nesta peça impugnatória, o único argumento apresentado pela Autoridade Fiscal para imputar uma suposta natureza remuneratória à PLR está amparada exclusivamente no entendimento de que os pagamentos efetuados pela Impugnante a seus empregados, que superaram em doze vezes os salários mensais percebidos, teriam caráter substitutivo ou complementar da remuneração - repisase, os valores distribuídos pela Impugnante a título de PLR que não superaram o suposto limite de 12 salários mensais dos empregados, estabelecido pelo CARF, foram validados pela Autoridade Fiscal.

Assim, dentro do contexto acusatório consubstanciado no TVF, os esforços de incremento de produtividade, as metas de produção atingidas ou superadas, dariam direito a uma participação limitada. Ora, é o mesmo que dizer que capital e trabalho se integrariam até o limite de 12 salários mensais.

Em outras palavras, no âmbito da acusação fiscal, pela perspectiva do empregador, a PLR paga como incentivo à produtividade deve possuir limite máximo, independentemente do tamanho do excedente de produção. Isso é, caso o empregado já tenha atingido o máximo que pode auferir de PLR e ainda assim continue contribuindo para o lucro da pessoa jurídica, este empregado não terá mais direito a valores decorrentes desse direito social, a integração entre o capital e o trabalho, pois já atingiu o seu limite.

Essa perspectiva se mostra muito benéfica às pessoas jurídicas, uma vez que não precisará compartilhar os seus lucros com empregados, mas apenas com os seus sócios. Por outro lado, sob a ótica do empregado, quando este atingir o limite que pode receber de PLR, não haveria razão para continuar o seu esforço extraordinário, pois estaria ciente de que todo o lucro que a pessoa jurídica viesse

a ter não seria mais compartilhado. Portanto, por essa perspectiva a acusação fiscal se mostra extremamente prejudicial aos trabalhadores, que contribuíram significativamente com os resultados da pessoa jurídica, mas os lucros auferidos por esta apenas poderiam ser timidamente compartilhados.

Como se vê, a tese desenvolvida pela Autoridade Fiscal se mostra (i) benéfica às empresas e (ii) prejudicial aos trabalhadores. Contudo, esse suposto benefício às pessoas jurídicas é ilusório, pois, ao não integrar o capital e o trabalho, o resultado dessa combinação será o de que os trabalhadores não aplicarão o chamado esforço extraordinário, mas, sim, um esforço limitado à proporção do limite da PLR.

Além de ser contraproducente, nota-se que a argumentação exposta no RF revela tão somente uma interpretação extensiva, não amparada por qualquer fundamento normativo, do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000. Infere-se que a disposição legal em comento afirma, no sentido contrário do que quer levar a crer a Autoridade Fiscal, que a PLR não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado. Isso é, o valor pago pela Impugnante não substituiu ou complementou o salário de seus empregados, nos termos do próprio artigo 3º da Lei nº 10.101/2000. E nem poderia ser diferente, uma vez que a PLR é instrumento de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, estabelecido de acordo com o alcance de metas, fundamentada na Constituição Federal e na Lei nº 10.101/2000.

Caso assim não o fosse, o objetivo constitucional do artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal estaria contrariado, na medida em que, se independentemente do esforço empregado, todos os empregados recebessem o mesmo montante - ou um valor ínfimo -, não haveria motivo para que todos, individual ou coletivamente, se aplicassem na consecução das metas, de forma a alcançar os maiores e melhores resultados possíveis.

Dessa forma, o incentivo à produtividade pretendido pela Lei nº 10.101/2000 não seria alcançado. Ora, o questionamento feito pela Autoridade Fiscal acerca do numerário pago não condiz com essa própria premissa - não há motivação maior ao empregado do que saber que, quanto mais se esforçar, maior será a sua PLR!

Não obstante, fato é que não há na legislação qualquer limitador ao pagamento de PLR que poderia fundamentar a alegação de eventual excesso por parte da Impugnante. Nem mesmo a jurisprudência se formou nesse sentido, há apenas uma decisão isolada nesse sentido, e que foi superada! Tanto é que não há no RF uma única citação sobre qual seria o fundamento legal que estabeleceria o limite máximo de pagamento da PLR, ou quais foram os critérios adotados para que se entendesse como excessivos os valores pagos pela Impugnante. Como visto, em que pese a Autoridade Fiscal fundamentar o lançamento no artigo 3º da Lei nº 10.101/2000, este não estabelece uma limitação máxima aos pagamentos, assim como também não o faz qualquer outro dispositivo do ordenamento jurídico pátrio.

O único fundamento utilizado pela Autoridade Fiscal para embasar o lançamento foi de que o CARF teria definido um "limite monetário de doze vezes o salário mensal de cada empregado para pagamento a título de parcela isenta dessa participação", limitando-se a citar, a fim de corroborar sua alegação, o Acórdão nº 2301-003.731, proferido pela 3ª Câmara, da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Seção do E. CARF, em julgamento realizado em 18/09/2013. Ocorre que, além de inexistir dispositivo legal que determine uma limitação ao valor pago a título de PLR, trata-se de posicionamento superado pela jurisprudência administrativa. Cita precedente administrativo (Acórdão nº 9202-011.176).

Assim, (i) não há uma limitação legal para pagamento de PLR e que (ii) a PLR paga em montante superior ao salário anual do empregado não deve servir de fundamento isoladamente do lançamento, já está pacificado no âmbito da 2ª Turma da C. CSRF.

Ou seja, em sentido diametralmente oposto ao único fundamento do auto de infração, que, como já exposto à exaustão, baseou-se em entendimento manifestado pelo CARF em acórdão proferido em 2013. O posicionamento recente e pacífico da C. CSRF é no sentido que inexistente previsão legal que estabeleça um limite máximo para pagamento de PLR e que, caso se conclua que referido pagamento estaria complementando ou substituindo a remuneração, tal argumento deve estar atrelado a alguma outra irregularidade do Plano - o que não ocorre in casu.

Ainda, há de se ressaltar que os cálculos elaborados pela Autoridade Fiscal, comparando os valores pagos a título de salário anual e os valores pagos a título de PLR não constituem provas hábeis a embasar as autuações ora combatida, uma vez que não há qualquer relação entre salário e PLR. Evidente que tal metodologia carece de fundamento legal. Não há qualquer dispositivo na legislação - e sequer em normas infralegais -, que determine que a aferição da razoabilidade do montante de PLR pago será feita a partir de uma comparação com o salário anual do beneficiário. A comparação salário x PLR, desenvolvida pela Autoridade Fiscal, não encontra qualquer respaldo normativo e deve ser prontamente afastado, sob pena de se admitir extrema subjetividade às autuações fiscais formalizadas por esta Administração Tributária.

Jamais poderia a Autoridade Fiscal alegar genericamente que a PLR assumiu o papel de salário ao passo que o empregado sequer sabe exatamente se e quanto irá receber. Há, no máximo, uma expectativa, enquanto em relação ao salário/remuneração, efetivo rendimento principal, há um direito.

E sequer dentro da opinião da própria Autoridade Fiscal é possível sustentar a sua acusação, uma vez que não se demonstrou como que a PLR paga pela Impugnante perdeu o seu "caráter secundário". Ora, como já visto, a PLR sempre será secundária à remuneração, pois se trata de evento futuro incerto, indeterminado e imprevisível.

Não é possível que o empregado, em 1º de janeiro, saiba se e quanto receberá de PLR, mas esse mesmo empregado, nessa mesma data, já sabe quanto receberá de salário/remuneração, de forma que esta sempre será a renda primária do trabalhador.

Fica ainda mais evidente se tratar de acusação fiscal genérica e subjetiva ao observarmos que a Autoridade Fiscal sequer afirma se a PLR teve o papel de substituir ou o papel de complementar as remunerações dos empregados. Os verbos substituir e complementar são tratados em todo o RF como sinônimos, mas, em verdade, não os são. Complementar, na forma em que utilizado na acusação fiscal, é um termo completamente vago. Ora, até mesmo R\$ 1,00 é capaz de complementar a remuneração recebida. Todo e qualquer valor auferido será complementar.

Para fins de acusação fiscal, é determinante que se demonstre por qual justificativa essa complementação seria necessária, conforme já demonstrado.

Por outro lado, substituir, tem o caráter de trocar algo. Seria cabível, por exemplo, no caso de a Impugnante deixar de pagar o salário ou pagar de forma irrisória, pois este seria substituído pela PLR, o que não aconteceu. Igualmente é fator elementar à acusação fiscal demonstrar por qual justificativa essa tal substituição teria ocorrido.

IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS MULTAS.

Na remota hipótese de os fundamentos acima não serem acolhidos, há que se considerar a absoluta impossibilidade de exigência da multa de ofício no presente caso. Isso porque, a exigência de valores a título de penalidade não se coaduna com a dúvida, conforme se infere dos incisos I e II do artigo 112 do Código Tributário Nacional - CTN. Ora, os fatos de inexistir dispositivo legal que estabeleça um limite máximo para o pagamento de PLR e de a jurisprudência administrativa, de forma reiterada e atual, afastar o entendimento de que exista tal limite, demonstram que a Impugnante não pode ser penalizada por não ter incorrido dentro do entendimento da Autoridade Fiscal. Isto posto, em caráter subsidiário, requer-se que, ao menos, se reconheça a impossibilidade de manutenção da exigência das multas de ofício aplicadas nestes autos.

PEDIDO.

Postula pelo provimento da impugnação, cancelando-se o Auto de Infração.

Requer o deferimento para a juntada posterior de outros documentos que se fizerem úteis e necessários.

A DRJ deliberou (fls. 1253-1279) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2021 a 31/03/2022

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DA SUA PRODUÇÃO. PRECLUSÃO. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. NECESSIDADE DE HARMONIZAÇÃO A OUTROS PRINCÍPIOS.

Admite-se a produção da prova documental ao longo do processo administrativo, observando-se as situações excepcionais que justifiquem o afastamento do fenômeno da preclusão. O princípio da verdade material encontra sua lógica limitação na preclusão administrativa, sob pena de tumulto processual, devendo guardar harmonia com os princípios da segurança jurídica, duração razoável do processo e boa fé.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS VALORES MUITO SUPERIORES À REMUNERAÇÃO SALARIAL. DESVIRTUAMENTO DOS OBJETIVOS DO PROGRAMA.

Apesar da Lei nº 10.101/2000 não estabelecer um limite objetivo a título de PLR, considerando-se os fins a que se destina, não admite que as parcelas superem consideravelmente a remuneração anual dos empregados, caracterizando-se assim o desvirtuamento do objetivo do Programa.

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AOS TERCEIROS. SESC/SENAC/FDEPM. DISTINÇÃO.

A sujeição do contribuinte aos Terceiros SESC, SENAC e FDEPM depende da verificação do seu enquadramento a partir do exercício de atividade vinculada ao FPAS específico. Íntegro é o lançamento que observa a distinção de vinculação do sujeito passivo a dois FPAS, 515 e 540, promovendo o lançamento a partir da correta e específica segregação da base de cálculo vinculada a cada atividade informada e reconhecida pelo contribuinte.

TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

É cabível a aplicação da multa de ofício em seu patamar básico de 75% nº caso de lançamento de crédito tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 04/06/2025 (fls. 1295), apresentou recurso voluntário (fls. 1299-1337), em 02/07/2025, reiterando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre a exigência de contribuição previdenciária (cota patronal e GILRAT) e contribuições de terceiros, referentes às competências 03/2021 e 03/2022, em decorrência de pagamento de PLR em montante superior ao salário anual.

Nos termos do relatório fiscal (fls. 1042-1055), o lançamento se fundamenta no que se segue:

[...]

15. Em respeito às condições determinadas pela lei, a empresa AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA. apresentou, dentre todas as documentações, o acordo coletivo denominado “Programa de Participação nos Resultados – PPR”.

16. Em resumo, com base no documento firmado entre a empresa, os sindicatos e federações e a comissão de empregados, os funcionários poderiam participar da divisão de lucros ou resultados da empresa a depender de 3 (três) módulos:

Módulo 01 – Meta da Organização;

Módulo 02 – Metas da Macro Área (diretoria); e

Módulo 03 – Metas da Área ou Unidade.

Além disso, a avaliação levava em conta o desempenho individual, que, de acordo com resposta à fiscalização, foram baseadas nas informações a seguir:

[...]

17. A empresa, ainda, apresentou as metas fixadas e a apuração individual de cada empregado que recebeu parcela de PLR, bem como considerações e justificativas sobre o cálculo para apuração.

18. Conforme citado, na Lei nº 8.212/1991, artigo 28, §9, j a participação nos lucros ou resultado – PLR é considerada parcela isenta do salário de contribuição porque, embora tenha características que a colocariam no rol de salário-de-contribuição, por escolha legislativa, foi colocada no campo da não incidência tributária.

19. No entanto, a participação nos lucros e resultados – PLR paga a empregados, que não atender aos requisitos legais, integra o salário de contribuição, sendo, portanto, parcela que compõe a base de cálculo para contribuições previdenciárias.

20. Dentre estes requisitos destaca-se o caput do art. 3º da Lei 10.101/2000, que determina que o valor distribuído de PLR não possa substituir ou complementar a remuneração dos empregados.

21. Assim, para que não houvesse pagamentos descabidos de PLR em relação aos salários habituais, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF definiu um limite monetário de doze vezes o salário mensal de cada empregado para pagamento a título de parcela isenta dessa participação. Conforme Acórdão nº2301-003.731:

Os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados que sejam equivalentes a mais de doze vezes o salário mensal, ou seja, ao salário anual, assumem a feição de contraprestação pelo trabalho, de remuneração portanto, pois o expressivo montante evidencia que o salário foi substituído pelo pagamento intitulado de Participação nos Lucros ou Resultados. Nesses casos, a parcela, por ter verdadeira natureza remuneratória e estar em ofensa ao art. 3º da Lei 10.101/2000, deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária. (grifo nosso)

22. Portanto, embora a empresa AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA. tenha demonstrado que cumpriu alguns requisitos legais ao elaborar o acordo coletivo e ao apresentar a apuração das metas, constatou-se valores pagos a título de PLR que se mostram excessivos e de caráter substitutivo ao salário.

23. A tabela a seguir demonstra dados extraídos da folha de pagamentos do eSocial, ano calendário de 2021 e 2022, por funcionário, demonstrando como foi feita essa distribuição e o valor que superou o limite estabelecido pela decisão do CARF. Nesses dados foram considerados os salários anuais obtidos no ano anterior ao pagamento de PLR para efeito de comparação, já que a apuração de metas leva em conta o desempenho apurado também no ano anterior.

[...]

24. A título de exemplo, em 2021, é possível perceber que houve pagamento a título de PLR, para o empregado Judiney Carvalho de Souza, no valor equivalente a 32,7% em relação ao salário anual de 2020, o que confronta o requisito apontado no art. 3º da Lei 10.101/2000.

25. Por essa razão, o valor distribuído a título de PLR que superou o limite estabelecido pelo CARF (12 salários) está, neste contexto, em desconformidade com a legislação, devendo, portanto, ser considerado parte integrante do salário de contribuição.

[...]

26. No ano calendário de 2021 foi distribuído, a título de participação nos lucros e resultados – PLR, conforme rubrica 1029P, o total de R\$ 128.040.471,57 (cento e vinte e oito milhões quarenta mil quatrocentos e setenta e um reais e cinquenta e sete centavos) e em 2022 o total de R\$ 84.963.437,89 (oitenta e quatro milhões novecentos e sessenta e três mil quatrocentos e trinta e sete reais e oitenta e nove centavos), que, conforme descrito, extrapola o limite estabelecido na legislação, ferindo o requisito determinado pelo artigo 3º da Lei 10.101/2000.

27. Tendo superado esse limite, a empresa infringiu a legislação e, por isso, o valor distribuído como PLR deve ser base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Inicialmente, a recorrente invoca a nulidade do lançamento por duas razões (i) iliquidez e incerteza do crédito tributário em virtude de erros na apuração da base de cálculo; e (ii)

impossibilidade de cobrança concomitante de contribuição para terceiros. Ambos os argumentos dizem respeito ao mérito do lançamento, razão pela qual rejeito as preliminares, passando à análise do mérito na sequência.

Adentrando no mérito, a controvérsia aqui analisada remete à discrepância entre os valores pagos pela recorrente a título de remuneração e o pago em função de seu PLR.

Com efeito, a meu ver, a Lei nº 10.101/2000 não impõe qualquer limite máximo, seja em termos absolutos ou relativos, entre a PLR e a remuneração ordinária do trabalhador. O que a norma exige é que o plano de PLR observe critérios objetivos, previamente ajustados entre as partes, e que não se confunda com verba de natureza remuneratória ou habitual.

Assim, ao contrário do que afirma a decisão recorrida, a mera desproporção entre o valor da PLR e o salário não autoriza, de forma isolada, a conclusão de que houve substituição ou complementação da remuneração. Essa constatação somente pode adquirir relevância quando associada a outros indícios de irregularidade, como o descumprimento da periodicidade legal, a ausência de pactuação válida com a entidade sindical, a existência de acordos celebrados após o período de apuração dos resultados ou a utilização de múltiplos instrumentos sem a devida compensação.

Neste sentido, o seguinte precedente da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTOS REGIMENTAIS. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas. Matéria tratada como mero obiter dictum na decisão paradigmática.

RECURSO ESPECIAL. DESISTÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO. PERDA DE OBJETO SUPERVENIENTE. APLICAÇÃO DO § 3º, DO ART. 133, DO RICARF.

Não se conhece do recurso especial quando o sujeito passivo dele expressamente desiste, importando a perda de seu objeto.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS DESPROPORCIONAIS. AUSÊNCIA DE LIMITE LEGAL. NÃO INCIDÊNCIA.

(Número da decisão: 9202-011.136)

Sendo a mencionada desproporção o único fundamento do lançamento, deve ser reformada a decisão recorrida.

Conclusão

Por todo o exposto, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, dou provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital