



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.722590/2017-43
ACÓRDÃO	2003-006.906 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TOP SERVICE SERVICOS E SISTEMAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/2013 a 31/08/2013

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

No processo administrativo fiscal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração, bem como cumprimento dos requisitos legais, não há como se falar em nulidade do auto de infração.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto, não se apreciando as alegações atinentes à Representação Fiscal para Fins Penais nele suscitadas, para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 881/904, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo /SP, de fls. 846/876, que julgou procedente o lançamento de contribuição patronal, SAT/RAT, e de contribuições destinadas a Terceiros, incidente sobre as remunerações dos segurados empregados, correspondente a PLR paga em desacordo com a legislação específica, conforme autos de infração de fls. 632/649 dos autos, lavrados em 06/09/2017, relativo a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 01/05/2013 a 31/08/2013, com ciência da RECORRENTE em 12/09/2017, conforme AR de fl. 684.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 992.628,25 (patronal + SAT/RAT) e R\$ 241.799,06 (Terceiros), já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o Relatório Fiscal acostado às fls. 651/678, ora sintetizado pela DRJ de Origem com clareza e precisão, o presente lançamento diz respeito ao que segue:

- Na análise das informações da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) e da escrituração contábil da Fiscalizada, esta recepcionada pelo Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), foram identificados pagamentos a título de participações nos lucros e resultados, efetuados no ano de 2013, a 64 trabalhadores da Fiscalizada (para um universo de 9.000 trabalhadores que constavam nas respectivas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social -GFIP do mesmo período). Tais participações nos lucros e resultados, relacionadas no Anexo I do Relatório, seriam referentes a lucros e resultados vinculados ao ano-calendário de 2012.
- De acordo com as informações das GFIP, os trabalhadores beneficiários das participações nos lucros e resultados apontados no Anexo I do Relatório seriam ocupantes dos cargos de diretor, gerente, supervisor, técnico de controle de

produção, técnico de segurança do trabalho, advogado e contador, pela Classificação Brasileira de Ocupações (CBO).

- Não se verificou relação lógica entre os valores fixos estabelecidos nas convenções coletivas para empregados em geral da pessoa jurídica e o disposto no documento "Critérios para pagamento de PLR (RV 2012) - com base na Lei 10.101/2000)", relativo à quantificação da participação nos lucros e resultados a profissionais ocupantes de cargos de gestão na Fiscalizada.

- Também não se identificou relação dos pagamentos a título de participações nos lucros e resultados indicados no demonstrativo "PLR BASE PLANO 2012 - PAGAMENTO EM 2013" e do indicado no documento "Critérios para pagamento de PLR (RV 2012 - com base na Lei 10.101/2000)", efetuados a profissionais ocupantes de cargos de gestão, com as convenções coletivas de trabalho apresentadas pela Fiscalizada.

- Em resposta aos Termos de Intimação Fiscal nº 4 e 6, a Fiscalizada informou, em relação aos empregados ocupantes de cargos de gestão, não ter conseguido localizar o acordo, contendo homologação do sindicato da categoria, nem convenção coletiva para apuração e pagamento de participações nos lucros e resultados vinculada a esses profissionais, sendo que as convenções coletivas relativas ao ano-base de 2012 já teriam sido encaminhadas anteriormente. Também não apresentou documentos comprobatórios do arquivamento de acordo na respectiva entidade sindical.

- No documento denominado "Critérios para pagamento de PLR (RV 2012) - com base na Lei 10.101/2000)" houve breve descrição sobre o critério para quantificação da participação nos lucros e resultados referente ao ano-base de 2012. Entretanto, inferiu-se tratar de documento gerado pela própria Fiscalizada, sem qualquer indicativo de corresponder a acordo/convenção firmado entre a pessoa jurídica e representantes dos empregados diretamente beneficiados pelos pagamentos de participação nos lucros e resultados nos termos da referida Lei.

- Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 6, a Fiscalizada anexou demonstração dos valores apurados de participações nos lucros e resultados, os quais, de acordo com o documento "Critérios para pagamento de PLR (RV 2012) - com base na Lei 10.101/2000)", teriam sido quantificados a partir de uma fórmula indicada. Por esta fórmula, para se chegar ao valor a ser pago das participações nos lucros e resultados seriam considerados o salário do empregado, os múltiplos de salário deste empregado, e também o resultado de indicadores corporativos da Fiscalizada.

- No que correspondeu à fixação dos múltiplos de salários, a Fiscalizada respondeu que: "os mesmos eram definidos de acordo com o cargo ocupado, contendo limite mínimo e máximo, cuja negociação do múltiplo aplicável era realizada entre líder e liderados no início de cada ano" (fl. 599). Tais limites mínimo e máximo ficariam entre 4 a 10 múltiplos de salários do próprio

empregado (para ocupantes dos cargos de gerente e diretor) e de 2,5 múltiplos de salários do próprio empregado (para ocupantes do cargo de coordenador).

- Verificou-se também na demonstração apresentada pela Fiscalizada que tais múltiplos de salários foram fixados de forma distinta entre os ocupantes dos cargos de diretor e gerente, mas também entre os ocupantes de cargo de uma mesma categoria. Ou seja, o demonstrativo indicou a fixação de critérios distintos para apuração e pagamento de participações nos lucros e resultados a depender do profissional, como ocorreu no caso dos diretores e gerentes. Como se depreendeu do demonstrativo, tais múltiplos de salários, assim como os indicadores corporativos, teriam sido utilizados para quantificar as participações nos lucros e resultados a que cada profissional poderia fazer jus.

- Como já referido, na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 6 a Fiscalizada alegou que em relação à fixação dos múltiplos de salários: "os mesmos eram definidos de acordo com o cargo ocupado, contendo limite mínimo e máximo, cuja negociação do múltiplo aplicável era realizada entre líder e liderados no início de cada ano". E teria decorrido dessa negociação que alguns profissionais tiveram múltiplos de salário distintos de participações nos lucros e resultados, ainda que ocupantes de cargos de mesma categoria. Ou seja, tais múltiplos de salário, que impactaram na quantificação das participações nos lucros e resultados, teriam sido fixados de forma discricionária entre o profissional e seu superior hierárquico.

- Não obstante, também de acordo com o demonstrativo da Fiscalizada, para outros profissionais, não teria sido fixado um múltiplo de salários para apuração dos valores de participações nos lucros e resultados a eles pagas, nem se indicou de que modo a quantificação de tais valores teria sido impactada pelo resultado de indicadores corporativos da Fiscalizada. Assim, restou evidenciado que os valores de participações nos lucros e resultados para esses profissionais teriam sido fixados de forma discricionária.

- Ademais, também constou no demonstrativo da Fiscalizada, assim como nos registros da folha de pagamento, terem sido pagas ao senhor Rogério Batista Auad, qualificado no demonstrativo como consultor terceirizado, fl. 601, participações nos lucros e resultados de R\$ 46.200,00. De acordo com as informações da folha de pagamento, o pagamento foi registrado no mês de maio de 2013. Tratou-se, portanto de pagamento efetuado de forma discricionária. Em relação a este fato a própria Fiscalizada, na resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 4 esclareceu que: "houve equívoco por parte da Interessada ao informar que os valores pagos ao Sr. Rogério B. Auad guardavam relação com o pagamento de PLR do ano de 2012", fl. 561.

- Constatou-se que a Fiscalizada não formalizou acordo/convenção coletiva estabelecendo os critérios para apuração e pagamento das participações nos lucros e resultados a tais empregados, com a indicação expressa de valores mínimos e máximos a serem pagos, as fórmulas de cálculo, quais seriam múltiplos

de salários a serem considerados para quantificação desses valores para cada cargo, quais eram os indicadores corporativos /metas a serem atingidas especificamente naquele ano, ou seja, os parâmetros para apuração e pagamento das participações nos lucros e resultados.

- Não tinham, portanto, como tais profissionais saberem de antemão, em decorrência da falta de formalização de acordo/convenção coletiva nos termos da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, a partir de quais parâmetros seriam apurados e pagos os valores da participação nos lucros e resultados a que poderiam ter direito. No caso dos múltiplos de salários, esse parâmetro só seria conhecido em decorrência da negociação entre o profissional e seu superior hierárquico, de forma discricionária.

- A Lei nº 10.101/2000 não permitiu que a negociação das participações nos lucros e resultados se desse de forma direta entre empresa (ou seu representante) e o empregado. Igualmente, não houve previsão legal para que se estabelecessem critérios diferenciados de apuração e pagamento de participações nos lucros e resultados para determinado(s) profissionais em detrimento de outro(s) ocupantes de cargos de mesma categoria, baseados na fixação de múltiplos de salários diferentes, mediante negociação direta entre o profissional e seu superior hierárquico (líder).

- Assim, conforme demonstrado no Anexo I do Relatório, foram constatados pagamentos efetuados a título de participações nos lucros e resultados em desacordo com o artigo 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o artigo 214, parágrafo 10, do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999) e a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

- Foram acrescidos juros de mora previstos no artigo 61, parágrafo 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 junho de 2007.

- Por fim, considerando as irregularidades descritas no Relatório e dando cumprimento ao disposto no artigo 1º, da Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010, informa a fiscalização que será lavrada Representação Fiscal para Fins Penais no âmbito do processo administrativo nº 11065.722714/2017-91.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 689/710 em 11/10/2017. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

O relatório fiscal teria apontado, equivocadamente, baseada nas informações da Declaração de Imposto de Renda retido na Fonte (Dirf), nas informações do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) e nas Guias de Recolhimento do

Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social (GFIP), que os valores totais pagos a título de PLR deveriam compor a base de incidência das Contribuições Previdenciárias.

Aduz haver equívoco cometido pela autoridade fiscal, pois conforme se depreenderia do próprio Relatório Fiscal, durante a fase de Procedimento Fiscal a Impugnante teria apresentado vasta documentação relacionada à questão, demonstrando a efetividade dos pagamentos, bem como documentos com os critérios de distribuição pré-definidos, avaliações individuais dos trabalhadores formalizadas, acompanhamentos mensais do resultado de cada colaborador, entre outros documentos que comprovariam que o PLR pago não possuiria caráter remuneratório, de acordo com os requisitos da Lei nº 10.101/2000, não devendo assim ser base para o cálculo das Contribuições lançadas.

O entendimento da fiscalização restaria totalmente equivocado, pois não incidiriam as contribuições previdenciárias sobre os valores de PLR pagos pela Impugnante aos seus colaboradores, tendo em vista que, de acordo com a legislação vigente, tais verbas não possuiriam sequer natureza remuneratória, o que inviabilizaria a incidência das Contribuições exigidas sobre os pagamentos efetuados.

Antes de se enfrentar o mérito da exigência fiscal, aduz a Impugnante que o Auto de Infração teria sido lavrado sem qualquer apreço ao princípio da verdade material, norteador do processo administrativo, visto que se verificaria que a Impugnante teria comprovado pelos documentos apresentados que todos os valores pagos a título de PLR teriam sido calculados com base em critérios objetivos e existiria documentação hábil para comprovar, entre outros, que cada trabalhador participante do plano: (i) possuiria metas pré-determinadas e bem definidas, (ii) conseguiria acompanhar seu desempenho e da empresa em relação as metas mensalmente e (iii) que tiveram ao final do período avaliação formalizada aos quais teriam tido ciência como demonstrariam as assinaturas. Porém, ainda assim, teria sido atuada em um montante que desconsideraria todo o suporte fático apresentado durante o procedimento fiscal.

Assim sendo, o presente lançamento teria descumprido integralmente o art. 3º do CTN c/c Art. 59 do Decreto nº 70.235/72 e o art. 2º, I da Lei nº 9.784/99, devendo ser declarado nulo por descumprimento dos princípios e das normas legais que o regem.

As contribuições previdenciárias incidiriam sobre verbas de natureza remuneratória pagas com habitualidade, o que não seria o caso dos valores pagos à título de PLR pela ora Impugnante, devendo a incidência de quaisquer contribuições sobre tais pagamentos ser afastada indistintamente.

A própria Lei nº 10.101/2000, em seu artigo 3º, não teria deixado restar quaisquer dúvidas nesse sentido, no momento em que esclareceu que as verbas referentes à participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa (na forma do

artigo 2º da mencionada lei) não se confundiram com a remuneração e nem configuram habitualidade.

Portanto, restaria claro que as parcelas pagas à título de Participação nos Lucros e Resultados não possuiriam natureza remuneratória, mas sim natureza indenizatória/compensatória. Isso porque, para que tais verbas fossem compreendidas como remuneratória teriam que atender cumulativamente às seguintes características: (i) decorrer do trabalho efetivamente prestado; (ii) ser paga a qualquer título por uma pessoa jurídica; (iii) remunerar um serviço efetivamente prestado pelo obreiro ou o tempo em que este ficou à disposição do seu empregador ou tomador de serviços; e (iv) ser habitual e incorporável ao salário para efeito de repercussão em benefícios previdenciários.

Assim, não estando presentes todas as circunstâncias materiais supracitadas, não se faria possível a incidência das mencionadas Contribuições sobre os rendimentos recebidos pelo empregado a título de PLR. Isto porque, a verba não se enquadra no disposto pelo artigo 195, inciso I, alínea "a", artigo 201, §11, artigo 212, §5º e artigo 240, todos da Constituição Federal, além de toda legislação infraconstitucional que regula estes dispositivos.

Desse modo, exigir as Contribuições mencionadas sobre PLR, cuja natureza não seria salarial, como se faz no Auto de Infração, implicaria em alteração de um conceito definido pelo Direito Privado (no caso pelo Direito do Trabalho) com a finalidade de exigir tributo indevido, o que, como se sabe, seria expressamente vedado pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional - CTN.

A Lei nº 10.101/2000 versaria que a empresa e seus empregados poderiam definir em comum acordo quais seriam as regras, de maneira clara e objetiva, que definiriam a forma de fixação dos direitos substantivos da participação; mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão de acordo.

Em relação aos "índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa" (previstos no inciso I, §1º, artigo 1º, da Lei nº 10.101/2000) a empresa deixaria claro aos seus funcionários, com base em seus relatórios, os resultados do período para este critério.

Ademais, como mostrariam os documentos juntados, fls. 150 à 326, a empresa teria estabelecido "programas de metas, resultados e prazos" (requisitos do inciso II, §1º, artigo 1º da referida Lei) previamente com os seus funcionários. Esses documentos apontariam claramente o plano de metas individuais com pesos pré-definidos, metas de desenvolvimento de cada colaborador, demonstrativos com o resultado mensal de cada colaborador, bem como as avaliações formalizadas no período.

Frisa que a formação dos valores pagos pela Impugnante a título de PLR considerariam a existência de método objetivo, atendendo critério de avaliação

dos funcionários que cumprissem determinadas metas, não sendo possível, no seu entender, caracterizar os pagamentos como remuneração. Colaciona julgado do Carf e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região sobre o assunto.

Assim, pugna a Impugnante pelo cancelamento total do Auto de Infração, em face da sua incompatibilidade com a Legislação em vigor e o lançamento ora rebatido, tendo em vista que a PLR paga não configuraria salário para fins de incidência tributária.

Entende que, ainda que se apontasse que em alguns casos houve pagamento a título de PLR acima dos limites predefinidos, basear-se nesses poucos casos para desconsiderar o Programa de Participação nos Lucros e Resultados da Impugnante como um todo não seria razoável, além de descumprir o entendimento firmado pela própria esfera administrativa. Colaciona julgado do Carf para corroborar suas alegações.

Aduz que foi surpreendida com a possível lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais no âmbito do Auto de Infração, a qual entende não ser cabível, ainda mais considerando que não teria havido lançamento em definitivo do tributo, conforme disporia a Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal.

Finaliza, requerendo:

- 1) o acolhimento da preliminar de NULIDADE suscitada quanto à ofensa ao princípio da verdade material, essencial à validade do ato administrativo, de forma a declarar a INSUBSISTÊNCIA e a IMPROCEDÊNCIA da ação fiscal, para o fim de cancelar o auto de infração objeto da presente impugnação, determinando-se, por sua vez, o cancelamento do débito fiscal aqui reclamado.
- 2) o acolhimento da presente impugnação para declarar a insubsistência e a improcedência da ação fiscal, para o fim de cancelar o auto de infração, haja vista que não há incidência de Contribuições Previdências sobre as verbas distribuídas à título de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados - PLR, visto que tais pagamentos estão de acordo com as regras contempladas pelas disposições da Lei 10.101/2000, não possuindo caráter remuneratório e nem habitual.
- 3) sejam excluídos da base de cálculo as contribuições a terceiros, em especial a (SAT/RAT) que tem como base de cálculo verbas de natureza remuneratória. Assim como para as demais contribuições devidas para terceiros, recepcionadas pelo artigo 240 da Constituição e para outras entidades e fundos previstas pela Carta Magna, que também integram o presente auto de infração, na forma de contribuições para o INCRA, SEBRAE, SENAC, SESC e SALÁRIO-EDUCAÇÃO - FNDE.
- 4) a reforma dos cálculos para que sejam considerados como base de cálculo apenas os valores pagos que supostamente não atendam os critérios do plano pré-definido.
- 5) que seja determinada diligência para a adequada verificação dos valores incorretamente lançados no auto de infração.

6) que seja suspenso qualquer andamento que vise a lavratura ou prosseguimento de Representação Fiscal para fins Penais associada ao auto de infração discutido neste processo.

7) a produção e juntada de todas as provas admitidas em Direito, inclusive a juntada de novos documentos e razões complementares eventualmente necessários à instrução do feito, enfim, de tudo o que for necessário para o desenvolvimento do seu pleno e amplo direito de defesa assegurado constitucionalmente.

8) requer seja observado o seu direito de ser notificada da juntada de qualquer documento pela autoridade fiscal, ou de qualquer outro fato superveniente que venha a ocorrer nos presentes autos, a fim de que possa se manifestar sobre os mesmos, sob pena de violação ao princípio do devido processo legal (artigo 5º, inciso LIV), do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV), além de representar inequívoca negativa de vigência ao princípio da verdade material.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo /SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 846/876):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2013 a 31/08/2013

Ementa:

NULIDADES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de realização de diligência.

PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

Nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, cumpre ao contribuinte instruir a peça impugnatória com todos os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de fazê-lo em data posterior.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

O processo administrativo tributário tem como escopo decidir, na órbita administrativa, se houve ou não a ocorrência de fato gerador de tributo, e, caso

esse tenha ocorrido, verificar se o lançamento está de acordo com a legislação aplicável. Assim, não há qualquer razão para pronunciamento da autoridade julgadora no que se refere a Representação Fiscal para Fins Penais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/05/2013 a 31/08/2013 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário -de- contribuição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 10/07/2018, conforme AR de fl. 878, apresentou o recurso voluntário de fls. 881/904 em 08/08/2018.

Em suas razões, reiterou o alegado na Impugnação, conforme os seguintes tópicos:

- PRELIMINAR: DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL;
- DO MÉRITO:
 - Da não incidência da Contribuição Previdenciária em relação aos valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) – caráter não remuneratório;
 - Da adequação do PLR à Lei nº 10.101/2000;
 - Da representação para fins penais

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço em parte.

Isso porque, em suas razões, a RECORRENTE apresenta argumentos sobre a revogação da Representação Fiscal para Fins Penais, pelo fato de não ter havido a falsidade das respectivas declarações de compensação.

Contudo, a análise de tais questões não compete ao CARF, conforme expõe a Súmula CARF nº 28, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Portanto, deixo de conhecer desta parte do recurso.

I. PRELIMINAR

I.a. Nulidade: Violação ao Princípio da Verdade Material

A RECORRENTE alega que o lançamento deve ser declarado nulo por suposta violação ao princípio da verdade material, sustentando que a autoridade fiscal teria desconsiderado a documentação apresentada, a qual demonstraria que os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) foram apurados com base em critérios objetivos e previamente definidos. Afirma, ainda, que os trabalhadores participantes do plano possuíam metas predeterminadas, tinham acompanhamento periódico de seu desempenho e receberam avaliação formal ao final do período, com ciência expressa, conforme documentos juntados aos autos.

Argumenta, nesse sentido, que o auditor fiscal teria deixado de observar o disposto no art. 2º da Lei nº 9.784/1999 e no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao não considerar adequadamente os elementos probatórios constantes do processo, o que, em sua visão, comprometeria a validade do lançamento.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto nº 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in 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. 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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Com efeito, o auto de infração foi lavrado por autoridade competente, estando devidamente fundamentado quanto aos fatos e aos dispositivos legais aplicáveis. Ademais, a RECORRENTE teve pleno acesso aos autos e exerceu regularmente seu direito ao contraditório e à ampla defesa, apresentando impugnação.

Ressalte-se que eventual discordância quanto à valoração das provas ou à conclusão adotada pela autoridade fiscal não caracteriza, por si só, nulidade do lançamento, tratando-se, na realidade, de matéria de mérito a ser apreciada no exame da legalidade da autuação.

Assim, inexistindo demonstração de qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, e estando presentes os requisitos formais exigidos pelo art. 10 do referido diploma legal, não há que se falar em nulidade do auto de infração.

Sem razão a RECORRENTE.

II.MÉRITO

Inicialmente, antes de adentrarmos no mérito no caso concreto, entendo ser necessária uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como PLR. Para tanto, valho-me do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão nº 2201-003.723, a conferir:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, **apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise**” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto **pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “**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**” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter

remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de **“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”**

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente.

Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei. Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que **a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.**

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: **i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou**

segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Da lição apresentada, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se ***“i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil”***.

Destaca-se que todos os requisitos mencionados devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas.

São estes os requisitos que devem ser observados pela fiscalização para afastar a incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre o PLR pago. Não cabe ao fisco emitir juízo de valor sobre o conteúdo material do plano, *“ou seja, entender que as metas são boas ou ruins”* tampouco sobre o montante da participação distribuída. Em síntese, para verificação da validade da isenção, *in casu*, cabe ao fisco tão somente verificar que o mencionado programa atendeu as regras da Lei nº 10.101/2000.

Pois bem, findada esta breve digressão sobre o conceito jurídico tributário da isenção outorgada para à remuneração paga ao título de PLR, é imperioso verificar se o acordo de PLR da RECORRENTE atende aos requisitos estipulados pela Lei.

II.a. Não Incidência das Contribuições Previdenciárias Sobre a PLR Paga. Caráter Não Remuneratório.

Em suas razões, a RECORRENTE afirma que as “*contribuições devem incidir sobre verbas de cunho remuneratório quando pagas com habitualidade*” (fl. 889). Desta feita, defende a não incidência da contribuição previdenciária em relação aos valores pagos a título de PLR, tendo em vista seu caráter não remuneratório.

Desta feita, defende ser ilegal e inconstitucional a ampliação do conceito trabalhista de “folha de salários” e “demais rendimentos decorrentes do trabalho”, a fim de permitir que as Contribuições em debate incidam sobre verbas indenizatórias pagas pela Recorrente aos seus empregados a título de PLR.

A despeito do esforço argumentativo da RECORRENTE, insta salientar que, ao contrário do que defende, a verba paga a título de PLR possui, sim, caráter remuneratório. Porém, a lei tributária prevê a isenção do valor pago a tal título quando observados os requisitos legais estipulados pela Lei nº 10.101/2000.

Sobre o tema, transcrevo novamente trechos do já citado acórdão nº 2201-003.723, os quais utilizo como razões de decidir neste voto:

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “**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**” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “**participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica**”

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

(...)

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

(...)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que **a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.**

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

É importante sedimentar, em termos objetivos, que a não incidência tributária ocorre quando o fato concreto não se enquadra na hipótese de incidência prevista em lei; por isso, não chega a nascer a obrigação tributária. Já a isenção é instituto que, no plano do CTN, pressupõe previsão legal específica e é tratada como hipótese de exclusão do crédito tributário.

Assim, na chamada “não incidência”, o legislador pretendeu não tributar determinada situação, ou seja, inexistente subsunção do fato à hipótese legal de tributação.

Já na “isenção”, há previsão legal para tributar – em tese – o fato, mas o legislador resolveu afastar a exigência do tributo em certas hipóteses, mediante lei específica. Ou seja, a desoneração está prevista em lei específica.

Por isso, a isenção depende de norma legal expressa e, segundo o CTN, submete-se à interpretação literal quanto à sua outorga, nos termos do art. 111.

É justamente o que acontece com a PLR. Os valores pagos a tal título somente não integrarão a base de cálculo das contribuições sociais se a verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101/2000, por se tratar de isenção, o que não ocorreu no caso concreto (conforme tópico a seguir).

Portanto, insubsistente as alegações de defesa.

II.b. Da adequação do PLR à Lei nº 10.101/2000

De início, importante esclarecer que o presente caso envolve diretores empregados da RECORRENTE, não atraindo a aplicação da Súmula CARF nº 195¹

Conforme já relatado, segundo a autoridade lançadora expôs no Relatório Fiscal acostado às fls. 651/678, os acordos de PLR celebrados violam as leis de regência pois:

- (i) não foi apresentada a formalização de acordo ou convenção coletiva específica estabelecendo os critérios de apuração e pagamento da participação nos lucros e resultados aos empregados ocupantes de cargos de gestão;
- (ii) não houve comprovação da participação do sindicato ou de comissão paritária com representante sindical na definição das regras do programa;
- (iii) os critérios de quantificação dos valores, especialmente no que se refere aos múltiplos de salários, teriam sido definidos de forma individualizada e discricionária entre superior hierárquico e empregado; e
- (iv) inexisteriam parâmetros claros e previamente formalizados quanto às metas, indicadores corporativos e fórmulas aplicáveis para a apuração dos valores a serem distribuídos.

Feitas essas considerações, passo a análise do caso concreto.

A fiscalização sustenta que não houve comprovação da formalização de acordo ou convenção coletiva específica disciplinando o pagamento da PLR aos empregados ocupantes de cargos de gestão, tampouco a participação do sindicato da categoria ou de comissão paritária com representante sindical, conforme exigido pelo art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

De fato, conforme consignado no Relatório Fiscal, quando intimada a apresentar os documentos comprobatórios do acordo coletivo ou da negociação formal relativa à PLR paga aos referidos profissionais, a RECORRENTE informou não ter localizado o acordo contendo a homologação do sindicato da categoria, nem documento comprobatório de arquivamento junto à entidade sindical.

A documentação apresentada pela RECORRENTE restringe-se, essencialmente, ao documento denominado “Critérios para pagamento de PLR (RV 2012) – com base na Lei 10.101/2000)” e a demonstrativos internos de cálculo e avaliação de desempenho dos

¹ Súmula CARF nº 195

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Acórdãos Precedentes: 9202-011.036; 9202.010.258; 9202-009.919

empregados. Contudo, tais documentos, conforme corretamente apontado pela fiscalização e pela DRJ de Origem, aparentam tratar-se de instrumentos unilaterais elaborados pela própria empresa, não havendo indicativo de que tenham sido objeto de negociação coletiva ou de comissão paritária com participação sindical.

A Lei nº 10.101/2000 estabelece expressamente que a participação nos lucros ou resultados deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados mediante comissão paritária com representante sindical ou por meio de convenção ou acordo coletivo.

Ademais, se verificou que os critérios utilizados para a quantificação dos valores pagos apresentavam significativa margem de discricionariedade, notadamente quanto à fixação dos múltiplos de salários aplicáveis a cada empregado. Conforme esclarecido pela própria RECORRENTE, tais múltiplos eram definidos mediante negociação individual entre o empregado e seu superior hierárquico, dentro de determinados limites mínimos e máximos.

Tal circunstância evidencia que parte relevante dos parâmetros de cálculo não estava previamente estabelecida em instrumento coletivo formal, mas sim sujeita a definição individualizada, o que contraria a exigência legal de que o plano contenha regras claras e objetivas previamente pactuadas.

Também foi constatada a realização de pagamento classificado como PLR a pessoa qualificada como consultor terceirizado, o que, inclusive, foi posteriormente reconhecido pela própria RECORRENTE como equívoco. Esse fato reforça a conclusão de que o programa era adotado como mecanismo de efetiva remuneração dos empregados que faziam parte da gestão da empresa, sem observar integralmente os parâmetros legais exigidos para a caracterização da participação nos lucros e resultados. Ou seja, a PLR em análise fazia parte da política remuneratória da empresa, sem observar quaisquer critérios legais que delineassem o seu pagamento.

Dessa forma, embora a Recorrente tenha apresentado documentação demonstrando a existência de metas internas, avaliações de desempenho e acompanhamento de resultados, tais elementos, por si só, não são suficientes para caracterizar a regular instituição de programa de PLR nos termos da Lei nº 10.101/2000, especialmente diante da ausência de comprovação da negociação coletiva ou da constituição de comissão paritária com participação sindical.

A exigência de participação sindical na negociação não constitui mera formalidade, mas requisito essencial para a validade do programa de PLR. Assim, a ausência de qualquer desses requisitos impede o reconhecimento do benefício fiscal e autoriza a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos.

Ademais, verifica-se que o programa adotado pela Recorrente instituiu sistemática diferenciada de distribuição de valores exclusivamente para determinados empregados ocupantes de cargos de gestão, com critérios próprios e desvinculados daqueles aplicáveis aos demais trabalhadores da empresa.

No caso concreto, a criação de plano apartado para dirigentes empregados, com definição individualizada de múltiplos salariais e critérios estabelecidos por negociação direta entre superior hierárquico e empregado, revela sistemática incompatível com o modelo de negociação coletiva previsto na Lei nº 10.101/2000.

Entendo que, no caso em análise, restou demonstrado que o programa adotado pela Recorrente não observou plenamente os requisitos formais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, especialmente no que se refere à negociação coletiva e à formalização prévia das regras aplicáveis à apuração da participação nos lucros e resultados.

Diante do exposto, resta claro que os valores pagos aos empregados a título de participação nos lucros e resultados não podem ser enquadrados na hipótese de exclusão do salário de contribuição prevista no art. 28, §9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/1991.

Assim sendo, sem razão o RECORRENTE.

O entendimento pela manutenção integral do lançamento acarreta na consequente insubsistência do seu pleito para realização de “*diligência para a adequada verificação dos valores incorretamente lançados no auto de infração*”.

Quanto ao pleito de posterior juntada de provas, esclareça-se que a apresentação de provas, inclusive documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas, nos termos do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, o que não restou demonstrado no caso concreto.

Por fim, quanto ao pedido de intimação no endereço do patrono, invoca-se a súmula CARF nº 110:

Súmula CARF nº 110

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do recurso voluntário, deixando de apreciar as alegações relativas à Representação Fiscal para Fins Penais. Na parte conhecida, voto por REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

ACÓRDÃO 2003-006.906 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 11065.722590/2017-43

DOCUMENTO VALIDADO