



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14098.720016/2019-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-011.292 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2024
Recorrente EDITORA E DISTRIBUIDORA EDUCACIONAL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2014 a 31/10/2016

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE APRECIÇÃO DE PETIÇÃO APRESENTADA ANTES DO JULGAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. OCORRÊNCIA.

A ausência de qualquer pronunciamento sobre petição e documentos apresentados antes do julgamento, ainda que somente para reconhecer a intempestividade, configura supressão de instância que compromete o direito de defesa da recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para cancelar a decisão recorrida, nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, André Barros de Moura, Diogo Cristian Denny (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 04-49.522 que julgou procedente o AUTO DE INFRAÇÃO relativo à CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA do período de 03/2014 a 10/2016, por verificar pagamento de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, em desacordo com as disposições da Lei nº 10.101, de 2000 (relatório fiscal e-fls. 34 a 54).

O lançamento abrange as contribuições devidas não recolhidas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada à segurados empregados e contribuintes individuais,

- De responsabilidade do empregador, previstas nos incisos I a III do art. 22 da Lei nº 8.212, inclusive a devida para financiamento de aposentadoria especial e em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa associada aos riscos ambientais (SAT/RAT).
- De responsabilidade do empregador e devidas à outras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SESC, SEBRAE)

A ciência do lançamento foi em 11/03/2019 (e-fl. 1.175).

A impugnação foi apresentada em 08/04/2019 (e-fls. 1.1174 a 1.206) alegando, segundo relatório da decisão recorrida que:

III. PRELIMINAR

III.1. Ofensa ao artigo 142 do CTN - Procedimento fiscal precário - Ausência de investigação sobre os Acordos de PLR - Acusação genérica, sem fundamentação fática

12 No presente caso, como se verifica dos autos, o procedimento de fiscalização teve início no início de janeiro de 2019 (TDPF 0130100.2019.00018), quando a Impugnante foi intimada a apresentar (i) folha de pagamento e resumo das folhas contendo as remunerações de empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais que prestaram serviços à empresa entre 02 e 03/2014, 03 e 09/2015, 03, 04 e 09/2016 e 03/2017; e (ii) "instrumentos de negociação por meio do qual foram definidas as regras aplicáveis ao PRL - Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, elaborados de acordo com as formalidades exigidas na Lei nº 10.101, de 19/12/2000", dentre outros documentos e informações de ordem procedimental (fls. 628/631).

13 Após lhe ser deferida dilação do prazo (fl. 632), a Impugnante entregou todos os documentos que lhe foram solicitados à D. Autoridade Fiscal, dentre eles, as folhas de pagamento contendo os valores recebidos por todos os segurados que prestaram serviços à Iuni durante os períodos solicitados, bem como seus respectivos resumos, e também cópia dos instrumentos que definiram as regras aplicáveis à distribuição da PLR (fls. 650/1.165).

13.1 O procedimento fiscal foi, então, parcialmente encerrado dois meses depois (fls. 1.167/1.168), em 08/03/2019, dando origem os autos de infração ora combatidos.

14 Ocorre que os autos de infração foram baseados em premissas que não condizem com a realidade dos fatos, o que facilmente teria sido identificado pela D. Autoridade Fiscal, caso tivesse aprofundado o trabalho fiscalizatório.

15 Com efeito, a autuação em questão decorre, em parte, do suposto não atendimento a requisitos exigidos pela Lei 10.101/2000, dentre eles: mecanismos de aferição comprovando o atingimento dos resultados que deram ensejo ao pagamento de PLR, arquivamento dos instrumentos negociados na entidade sindical e falta de assinatura nos acordos referentes aos anos de 2014 e 2015.

16 Ocorre que a Autoridade Fiscal jamais intimou a Recorrente a esclarecer tais pontos!

16.1 Se tivesse tido a oportunidade de responder ao questionamento da D. Autoridade Fiscal, a Impugnante teria comprovado o cumprimento de tais requisitos, como se verá adiante, o que teria evitado o presente lançamento fiscal (ou ao menos, parte dele).

[...]

18 Nota-se, assim, que o lançamento ora combatido possui nítido vício material, já que oriundo de um processo fiscalizatório precário, que o levou a ser fundamentado em meras presunções em razão de não ter sido aprofundado o procedimento fiscalizatório.

19 Uma possível justificativa para a pressa da D. Autoridade Fiscal em finalizar o procedimento de fiscalização seria preservar o interesse público ao evitar a decadência dos valores relativos a março de 2014.

19.1 Não obstante, a Impugnante está certa de que o procedimento adotado pela D. Autoridade Fiscal acabou por ser totalmente contrário ao interesse público, pois levou à lavratura de autos de infração - para os períodos de 2014 a 2017 - sem a necessária motivação fática e jurídica e, portanto, nulos.

20 Em caso homólogo, o CARF reconheceu a nulidade de lançamento tributário referente à incidência de contribuições previdenciárias sobre PLR justamente pelo fato de que estava fundamentado em premissas equivocadas, decorrentes de procedimento fiscalizatório deficiente, o que levou ao descumprimento do artigo 142 do CTN, conforme se verifica da ementa do referido julgado

[Cita diversas Jurisprudências do CARF]

27 Diante de tudo o acima exposto, de rigor o cancelamento integral dos AIs por flagrante vício de motivação e violação ao artigo 142 do CTN

IV. MÉRITO

IV.1. Validade dos instrumentos celebrados - Cumprimento dos requisitos da Lei 10.101/2000 30

No presente caso, como abordado nos fatos, a D. Autoridade Fiscal imputou os seguintes supostos equívocos aos acordos celebrados entre a Iuni e trabalhadores a ela vinculados: (i) falta de apresentação de mecanismos de aferição comprovando o atingimento dos resultados almejados (Acordos de 2013, 2014, 2015 e 2016); (ii) falta de comprovação do arquivamento dos Acordos na entidade sindical (Acordos de 2013, 2014, 2015 e 2016); (iii) falta de indicação da periodicidade da distribuição (Acordo de 2013); bem como (iv) falta de comprovação da assinatura do plano (Acordos de 2014 e 2015).

30.1 Além disso, fez considerações a respeito dos limites da aplicabilidade do Acordo de 2016, bem como sobre a função social da PLR.

30.2 Não obstante, conforme já mencionado e se passará a tratar com maior vagar adiante, as irresignações da Autoridade Fiscal não derivam dos fatos ou de Lei, mas sim de uma tese Fiscal e da superficialidade do procedimento fiscalizatório, que a levou a adotar premissas equivocadas.

IV.1.a. Mecanismos de aferição dos resultados alcançados (Acordos de 2013, 2014, 2015 e 2016)

31 O primeiro dos equívocos atribuídos à Impugnante diz respeito à suposta falta de apresentação de "mecanismos de aferição comprovando o atingimento

dos resultados globais e individuais que teriam dado ensejo aos pagamentos efetuados" (destacou-se).

31.1 Tal equívoco, de acordo com a D. Autoridade Fiscal, teria se repetido em relação a todos os Acordos objeto da presente autuação (celebrados entre 2013 e 2016). Vale repisar, contudo, que a Autoridade Fiscal jamais solicitou à Impugnante a apresentação de tais mecanismos, de modo que a conclusão fiscal é decorrente de mera suposição, que se mostrará descabida.

32 Pois bem. De acordo com o §1º, do artigo 2º, da Lei 10.101/2000, "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" (destacou-se).

33 O intuito de tal previsão é viabilizar que o trabalhador saiba o que precisa fazer para receber PLR e tenha condições de avaliar se fará jus a tal pagamento, bem como se a Companhia está cumprindo o quanto pactuado.

34 Tais mecanismos servem, ainda, para que o Fisco verifique se há correlação entre o que foi previamente acordado a título de PLR e os valores recebidos pelos colaboradores da companhia.

[...]

36 No caso concreto, não há dúvidas de que tal requisito foi devidamente cumprido pela Impugnante.

36.1 Com efeito, todos os Acordos (i) elencavam as metas claras e mensuráveis para todos os colaboradores elegíveis à PLR8; (ii) indicavam os mecanismos de aferição e (ii) disciplinavam de que modo a companhia dará ciência dos resultados parciais. Além disso, (i) os trabalhadores recebiam correspondência pessoal com suas metas individuais, em consonância com o que estava estipulado nos Acordos, e (ii), anualmente, a Impugnante divulgava o cumprimento das metas globais e individuais.

36.2 Exemplificativamente, o Acordo de 2014 previu, em seu Capítulo II (fls. 658 a 660 dos autos), os pesos dos indicadores de resultado na avaliação do trabalhador, por área, bem como a curva de remuneração, de acordo com o resultado a ser alcançado pela Companhia.

36.3 Posteriormente à assinatura do Acordo, quando foi possível calcular a meta do ano, todos os elegíveis receberam um formulário de contratação de metas (doc. 02), constando o peso e a descrição das metas individuais e globais.

[Tabela]

36.4 Encerrado o ano calendário, os resultados globais foram divulgados a todos os elegíveis (doc. 03):

[Tabela]

36.5 Na sequência, os elegíveis receberam um extrato, pelo qual poderiam verificar as metas alcançadas e o cálculo de sua PLR (doc. 04):

[Tabela]

36.6 Vê-se, assim, que não há qualquer irregularidade nos Acordos em relação ao requisito de métricas de atingimento das metas globais e individuais.

36.7 Pelo contrário, os instrumentos contêm todas as diretrizes necessárias para que os trabalhadores elegíveis à PLR possam acompanhar sua progressão e verificar se terão direito a PLR anual, não merecendo prevalecer a irresignação da Autoridade Fiscal

IV.1.b. Arquivamento no Sindicato (Acordos de 1013, 2014, 2015 e 2016)

37 O segundo requisito supostamente descumprido na celebração de todos os Acordos consiste na suposta falta de comprovação do arquivamento do instrumento negociado na entidade sindical.

37.1 Tal requisito está previsto no §2º do artigo 2º da Lei 10.101/20009 e, assim como ocorreu em relação aos mecanismos de aferição de resultados, a comprovação de seu cumprimento nem mesmo foi solicitada durante o procedimento de fiscalização.

38 Sobre a função do arquivamento no sindicato, o E. CARF já se posicionou no sentido de que a "participação do sindicato (...) tem por escopo proteger a categoria profissional, frente a superioridade econômica do empregador, dessa forma, não age como mero telespectador, mas intervindo de forma a evitar que o "poder de coerção" do empregador acabe por intimidar empregados a firmar acordos que os prejudicariam mesmo que indiretamente. Ademais, o arquivamento do acordo confere legitimidade, para que o sindicato, agindo em nome dos empregados, ingresso em juízo para cumprimento do acordo, ou mesmo fiscalize se o pagamento e critérios para pagamento tem sido obedecidos".

39 No presente caso, contudo, diversamente do quanto presumido pela Autoridade Fiscal, todos os acordos foram devidamente arquivados na entidade sindical competente.

40 Como se comprova dos anexos documentos (doc. 05), o próprio Sindicato emitiu declaração confirmando que (i) participou das tratativas relacionadas ao respectivo acordo no ano anterior à sua aprovação; e (ii) que uma via do instrumento foi arquivada em suas dependências. Exemplificativamente, veja-se da declaração relacionada ao Acordo celebrado em 2013:

[...]

41 Comprovado, está, portanto, o arquivamento dos Acordos junto ao Sindicato, o que reforça a nulidade do lançamento, bem como a sua improcedência pelo mérito.

IV.1.c. Periodicidade da distribuição (Acordo de 2013)

42 Outro requisito supostamente descumprido pela Impugnante diz respeito à periodicidade da distribuição da PLR em relação ao Acordo de 2013.

42.1 Segundo a D. Autoridade Fiscal, o plano em questão não teria indicado o mês do pagamento, nem a quantidade de parcelas em que seria distribuída a PLR.

43 Ressalte-se que a Autoridade Fiscal não questiona a periodicidade do pagamento da PLR em si, mas apenas o fato de que o Acordo não prevê o mês e a quantidades de parcelas da PLR.

44 Como visto, a Lei 10.101/2000 veda que ocorra "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" (artigo 3º, §2º).

45 Referida previsão tem por finalidade distinguir os valores distribuídos a título de PLR de remuneração no que se refere ao critério da habitualidade pois, não houvesse vedação legal, nada impediria que o pagamento mensal de participação, subvalorizando o ganho mensal do salário.

46 Analisando os termos do acordo celebrado em 2013 (cuja distribuição da PLR se deu em 2014), verifica-se que não houve qualquer violação à Lei 10.101/2000, de modo a irresignação da D. Autoridade Fiscal não pode prevalecer.

46.1 A cláusula sexta do capítulo I ("Do conceito do PPR") não deixa qualquer dúvida sobre a periodicidade da distribuição da PLR ao prever que o pagamento "será efetuado anualmente". In verbis (fls. 651/652):

[...]

46.2 Vê-se, assim, que inexistia qualquer irregularidade quanto à periodicidade da distribuição prevista no Acordo de 2013, uma vez que a periodicidade prevista era anual, ou seja, uma vez a cada ano calendário, como nos Acordos de 2014, 2015 e 2016, que não foram questionados pela Autoridade Fiscal, independentemente do mês em que o pagamento fosse ocorrer (no caso, ocorreu em março de 2014).

47 Aliás, tanto a periodicidade do pagamento é anual, que a Autoridade Fiscal questiona o fato de não constar o mês de pagamento no Acordo, requisito não previsto na Lei 10.101/2000, mas não alega que a PLR teria sido paga em periodicidade vedada por Lei, não só em 2014, mas durante todo o período fiscalizado.

48 À luz do exposto, de rigor seja reconhecida a indicação de periodicidade da distribuição referente ao Acordo de 2013.

IV.1.d.Pactuação Prévia dos Planos (Acordos de 2014 e 2015)

49 Em relação aos Acordos de 2014 e 2015, a D. Autoridade Fiscal observou que as vias entregues não estavam datadas e assumiu que não haveria "clareza sobre a pactuação prévia".

50 Pois bem. A exigência de pactuação prévia decorre do inciso II do §1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000, que determina que as metas, resultados e prazos sejam "pactuados previamente" entre trabalhadores e contratantes¹². A lei foi silenciosa, contudo, quanto à data limite para que sejam concluídas as tratativas envolvidas na negociação.

50.1 No presente caso, embora a Impugnante não tenha encaminhado para a Autoridade Fiscal, as vias assinadas dos Acordos de 2014 e 2015, quando da única intimação no procedimento de fiscalização, o Sindicato dos Auxiliares de Administração Escolar de São Paulo, por meio das anexas declarações (doc. 05) atesta, não só que as tratativas que culminaram na assinatura dos referidos Acordos se deram no ano anterior à sua vigência, mas também que foram assinados e arquivados no começo de Janeiro.

[...]

51 Vale mencionar, que os Acordos de 2013 e 2016 também foram assinados em Janeiro do ano de sua vigência, não tendo a Autoridade Fiscal apontado qualquer irregularidade quanto a isso, muito embora tenha expressamente analisado o cumprimento desse requisito.

52 A Jurisprudência do E. CARF é assente quanto ao fato de que se mostra inviável, na prática, a assinatura de Acordos de PLR antes do início de sua vigência, tendo proferido recentes julgados no sentido de que basta uma antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem, verbis:

[...]

53 É evidente que um Acordo assinado no começo do ano calendário a que se refere goza de antecedência mais do que necessária para que os colaboradores elegíveis tenham plena consciência de como deverão desempenhar sua função para que recebam PLR, estando cumprido o requisito de prévia pactuação.

54 Ademais, a Iuni há anos pagava PLR aos seus colaboradores, tanto que a Autoridade Fiscal analisou Acordos firmados, anualmente, de 2013 a 2016, sendo assim, seus colaboradores já tinham uma expectativa de direito quanto ao recebimento de tal verba, fazendo com que se empenhassem no exercício de suas funções para recebê-la, independentemente de seus termos, o que afasta qualquer alegação de ausência de pactuação prévia, na esteira da jurisprudência da E. CSRF, verbis:

[...]

55 É válido transcrever o seguinte trecho do acórdão cuja ementa foi colacionada acima:

[...]

56 Não há dúvidas, portanto, que a suposta impossibilidade de aferição de que houve pactuação prévia também dos Acordos de 2014 e 2015 poderia ter sido facilmente afastada durante o procedimento fiscalizatório, se a autoridade fiscal tivesse solicitado esclarecimentos à Impugnante que entendia ter cumprido todas as solicitações que lhe foram feitas.

IV. 1.e. Acordo de 2016: Aplicabilidade a todos os trabalhadores

57 Em relação ao Acordo celebrado em 2016, a D. Autoridade Fiscal observou que sua redação faria menção apenas ao termo "empregado".

58 A Impugnante esclarece, contudo, que, diversamente do que entendeu a D. Autoridade Fiscal, o acordo celebrado em 2016, assim como os demais, também era universal e válido para todos os trabalhadores da empresa.

58.1 Com efeito, embora, por um equívoco de redação, tenha constado a expressão "empregado" no Acordo de 2016, há outros dispositivos do próprio Acordo que mostram abranger todos os trabalhadores da Iuni.

58.2 A cláusula Nona do Capítulo III13, por exemplo, que trata das hipóteses de vedação ao PLR, não inclui diretores estatutários; e, além disso, seu Anexo I contém os indivíduos elegíveis, inclusive os diretores. Veja-se:

[...]

58.3 Não há dúvidas, portanto, que o programa de PLR de 2016 se aplicava também a diretores estatutários da Recorrente e não só a empregados.

IV. 1.f. Demais argumentos

59 Como dito acima, a acusação fiscal sobre o suposto descumprimento dos requisitos legais determinados pela Lei 10.101/2000 limitou-se ao quadro do

item 3.2.2 do TVF, não havendo qualquer outra justificativa para tais conclusões da D. Autoridade Fiscal.

60 Por outro lado, a D. Autoridade Fiscal dispensou grande esforço para demonstrar a desproporção entre os valores pagos a empregados e diretores estatutários.

60.1 A esse respeito, vale notar que todos os quadros e demonstrativos apresentados no TVF (fls. 39 a 42), demonstram uma só informação sob diversas óticas: os pagamentos aos diretores foi superior, em absoluto, aos pagamentos aos empregados.

61 Então, com base nesse fato (que a Impugnante não tem qualquer intenção de negar), a D. Autoridade Fiscal chegou a uma conclusão ideológica de que os Acordos de PLR seriam um sistema para pagar remuneração variável, por mera liberalidade, e não pagamento de participação nos lucros e resultados, como se PLR fosse um instrumento de justiça social, in verbis:

[...]

62 Ocorre que, ao contrário do que quer fazer parecer a D. Autoridade Fiscal, a Lei 10.101/2000 não possui qualquer veto à distribuição desproporcional da PLR entre os colaboradores da empresa, pelo contrário, essa disparidade vai ao encontro do objetivo da norma, que é estimular a geração de receitas por meio de uma maior participação daqueles responsáveis pelo seu auferimento.

62.1 Com efeito, tivesse o legislador o intuito de coibir a distribuição desproporcional, teria previsto em Lei, por exemplo, limite máximo de PLR e vedação expressa à sua distribuição desproporcional.

62.2 Não cabe, assim, ao intérprete da Lei, notadamente à autoridade fiscal, cuja atividade deve se pautar pelo princípio da legalidade estrita, criar limitações e requisitos outros, baseados em convicções pessoais, para cobrar tributos em hipótese não prevista em Lei.

62.3 Ademais, nada mais absurdo do que o entendimento de impossibilidade de distribuição desproporcional da PLR, por desconsiderar a complexidade envolvida no mundo corporativo. É natural que em uma empresa formada por profissionais de diversos setores, com competências e remunerações diversas, tenha uma distribuição da PLR que atenda devidamente as individualidades de cada colaborador.

62.4 Não deveria espantar, por isso, que colaboradores que desempenham papéis estratégicos, com alto risco e grande responsabilidade envolvidos, tenham salários e também participação no resultando diversos de outros trabalhadores.

62.5 Aliás, vale mencionar que a PLR é calculada com base no salário, o que, por si só, é evidente que geraria uma grande diferença entre o que é pago para um auxiliar administrativo e um diretor.

62.6 Em julgamento sobre o tema, a E. CSRF14, além de reconhecer a ilegalidade de tal raciocínio, consignou, expressamente, que "a PLR, na forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, deverá ser negociada entre as partes envolvidas/interessadas, as quais estabelecerão todas as condições para o pagamento do benefício. Não pretendeu o legislador engessar tal verba, para não fugir à sua própria essência, eis que as especificidades das atividades desenvolvidas por cada empresa e respectivos

funcionários, ou mesmo por suas entidades de classe, é que deverão ser levadas a efeito nas tratativas de maneira específica".

63 Aliás, o E. CARF15 já se posicionou em diversos outros momentos favoravelmente aos interesses do contribuinte para afastar a cobrança de contribuição previdenciária fundada na necessidade de pagamento linear de PLR a todos empregados como condição para a validade do programa por reconhecer que tal exigência não encontra guarida na legislação.

64 À luz do exposto, também por este motivo deve ser afastada a cobrança ora impugnada.

IV.2. Possibilidade de pagamento de PLR a Contribuintes Individuais

IV.2.a. Pretendida Aplicação Inconstitucional da Lei 10.101/2000

65 Como mencionado, a CF/88 garantiu aos trabalhadores urbanos e rurais a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração (artigo 7º, XI).

65.1 Nada há em tal redação que demonstre que o Constituinte tenha tido por objetivo a diferenciação entre o trabalhador autônomo e o trabalhador com vínculo empregatício, na medida em que o termo "trabalhador" é usado genericamente. Essa é uma conclusão lógica quando se verifica que, quando optou por diferenciar determinados trabalhadores, a CF/88 assim o fez expressamente.

65.2 É o que ocorreu, por exemplo, no inciso XXXIV e no parágrafo único, ambos do mesmo artigo 7º, que fazem referência, respectivamente, ao trabalhador avulso em equiparação ao trabalhador com vínculo empregatício e ao trabalhador doméstico.

66 A razão para não haver tal diferenciação é óbvia, o contribuinte individual, no presente caso, também contribui para o atingimento das metas e resultados da companhia, de modo que nada justificaria a diferenciação de tratamento em relação ao empregado.

67 Aliás, a própria Constituição Federal veda, expressamente, em seu artigo 150, inciso II, que seja instituído "tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida" (destacou-se), o que evidencia harmonia entre seus dispositivos.

68 A Lei nº 10.101/2000, por sua vez, explicita em seu artigo 1º que "regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa" (destacou-se).

69 Vê-se, assim, que, em consonância com a CF/88, o legislador ordinário também adotou o termo "trabalhador", sem prever qualquer restrição, até mesmo para não eivar o diploma legal de inconstitucionalidade.

70 Dessa forma, qualquer interpretação no sentido de restringir o pagamento de PRL aos empregados com vínculo empregatício devem ser afastadas.

71 Nesse ponto, vale mencionar que - ao contrário do defendido pela D. Autoridade Fiscal - o fato de os artigos 2º e 3º da lei 10.101/2000 mencionarem a categoria dos empregados em nada infirma a conclusão acima.

71.1 Isto porque, segundo entendimento do próprio CARF, "tanto em um, como em outro artigo, o uso do vocábulo empregado se constituiu um pressuposto

lógico, pois o dispositivo constante do artigo 2º trata da participação do sindicato na elaboração do plano, e o do artigo 3º versa sobre a integração da verba paga a título de PLR na remuneração e nos reflexos trabalhistas que só existem para o empregado".

71.2 Assim, a uma não haveria outro modo de redigir a norma, pois ao desejar que os trabalhadores estivessem representados na mesa de negociação com os empregadores por alguém que lhe defendessem os interesses, esse alguém só poderia ser o sindicato, entidade típica dos empregados, que já tem - por expressa previsão constitucional - esse mister. A outra, porque reflexos trabalhistas sobre verbas pagas pelo trabalho, também só surgem para os empregados.

72 Tendo em vista que a Lei nº 10.101/2000 institui tratamento tributário benéfico aos valores percebidos pelo trabalhador a título de PLR, torna-se evidente que interpretação que discrimina diretor estatutário ofende o artigo 150, II da CF/88, por criar distinção entre iguais em razão de sua função, bem como o Princípio da Máxima Efetividade, trazido por Gomes Canotilho¹⁷, segundo o qual "a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê".

73 Ora, tal situação permitiria com que um diretor empregado tivesse direito ao recebimento de PLR, enquanto outra pessoa, que também fosse diretora, não tivesse o mesmo direito, em razão de ter suspenso seu contrato de trabalho, em evidente tratamento discriminatório.

[Cita jurisprudência do CARF]

75 À luz do exposto, de rigor o reconhecimento do direito ao recebimento de PLR - livre da incidência de contribuições previdenciárias - também aos contribuintes individuais, uma vez que qualquer interpretação divergente leva à inconstitucionalidade da norma por permitir tratamento diverso para quem ocupa a mesma posição.

IV.2.b. A Lei 6.404/76 e a previsão dos administradores à PLR

76 Ainda que se entenda que a Lei 10.101/2000 excluiu os contribuintes individuais da PLR, limitando sua aplicação a empregados, o que se admite por argumentar, deve-se ter em mente que a participação dos administradores nos lucros já era anteriormente tratada na Lei 6.404/76.

77 Tal diploma legal, que disciplina as sociedades por ações, expressamente prevê a participação dos administradores nos lucros remanescentes da empresa, conforme se depreende dos seus artigos 190 e 201, a seguir transcritos:

[...]

77.1 Da redação de tais dispositivos, verifica-se que a Lei nº 6.404/76 autoriza e disciplina o pagamento de participação dos administradores no lucro das sociedades, lucro esse que tem papel fundamental na geração, na medida em que contribui para a determinação das diretrizes da Companhia.

77.2 Assim, é evidente que a Lei 6.404/76 é diploma legal que define o direito garantido pelo artigo sétimo da Carta Magna, em seu inciso XI, de participação dos trabalhadores, sem qualquer distinção, nos lucros ou resultados das empresas, de forma desvinculada de sua remuneração, o que afasta a pretensão da Autoridade Fiscal de se exigir contribuições previdenciárias, conforme jurisprudência deste E. CARF: :

[Cita jurisprudência do CARF]

78 Por esse motivo, diversamente do que entende a D. Autoridade Fiscal, não há de se falar na exigência de contribuições previdenciárias sobre os valores distribuídos aos administradores a título de PLR, por não se tratar de remuneração nos termos do artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal, c/c no artigo 190 da Lei 6.404/76.

DO PEDIDO

79 Diante do exposto, requer-se o cancelamento integral dos autos de infração por violação ao artigo 142 do CTN em razão de flagrante vício de motivação, decorrente de procedimento fiscalizatório precário e absoluta falta de fundamentação fática.

80 Na hipótese de não se reconhecer a nulidade do lançamento fiscal, o que se admite apenas por argumentar, requer-se o cancelamento da exigência fiscal também à luz do mérito em discussão, tendo em vista que (i) todos os requisitos procedimentais, formais e materiais, presentes na Lei 10.101/2000, para a distribuição da PLR foram devidamente observados; e (ii) deve ser reconhecida a possibilidade de distribuição da PLR a contribuintes individuais.

Em 04/07/2019 foi juntado ao processo a petição de e-fls. 6.568 a 6.574, solicitando a correção da base de cálculo utilizada no lançamento da contribuição previdenciária em razão dos pagamentos irregulares de PLR.

A impugnante aduz que não foi possível fazer a verificação dos cálculos corretos da base de cálculo no prazo de 30 dias da impugnação mas, posteriormente, verificou que o valor considerado pela fiscalização estaria abrangendo também pagamentos de valores a título de PRV – que trata de uma bonificação que já tinha sido apresentada como base de cálculo da contribuição previdenciária, portanto, não poderia também integrar o crédito lançado.

O Acórdão apreciou a impugnação (e-fls. 6.802 6.828) e decidiu por não acolher os argumentos.

O Acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2014 a 31/10/2016

NULIDADE NÃO CONFIGURADA.

Não há nulidade quando não se configurar prejuízo à defesa ou lesão ao interesse público.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante procedimento formal e participação efetiva dos trabalhadores. A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação, integra o salário de contribuição, para efeito de cálculo das contribuições previdenciárias.

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DE COLABORADORES NÃO EMPREGADOS. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

A participação nos lucros ou resultados somente será cabível aos empregados da empresa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte tomou ciência do Acórdão do julgamento de primeira instância em 11/09/2019 (e-fl. 6.840). Em 11/10/2019, apresentou Recurso Voluntário anexado às e-fls. 6.849 a 6.901, aduzindo os motivos e fatos alegado anteriormente e a falta de apreciação dos documentos relativo ao possível erro apontado no cálculo da base de cálculo do tributo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

Admissão do Recurso

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Preliminar

Nulidade

Em preliminar suscita que a DRJ não se manifestou sobre a petição de necessidade de correção da base de cálculo do tributo lançado, apresentada em 04/07/2019.

Aduz que o trabalho de verificação dos documentos era muito extenso pois abrangia 4 anos-calendários, motivo pelo qual não foi possível apresentar as conclusões ainda nos 30 dias que teria para impugnar.

Argumenta que a ausência de pronunciamento por parte da decisão de 1ª instância tem por consequência a sua anulação, por violação dos princípios da ampla defesa e do duplo grau de jurisdição.

Afirma que o erro na apuração da base de cálculo é de natureza material, uma vez que é elemento intrínseco do lançamento, assim a questão deveria ter sido reconhecida de ofício pela instância de piso, não se podendo falar em intempestividade.

Assiste razão em parte à recorrente, todavia, não coaduno com a argumentação que o erro é de natureza material e, portanto deveria ser reconhecido de ofício.

Todavia, de fato, nem no relatório nem no voto a instância *a quo* faz qualquer referência à petição apresentada após o fim do prazo de impugnação.

Tendo a apresentação da petição, e dos documentos que a acompanham, sido juntados ao processo antes do julgamento, é necessário ter um pronunciamento formal sobre o conhecimento ou não das alegações e documentos, e possível repercussão na apreciação do lançamento.

A competência deste Conselho se limita às matérias debatidas no âmbito da instância anterior, deste modo, a falta de pronunciamento sobre o tema impede o conhecimento na instância recursal, cerceando, em tese, o direito de defesa do contribuinte.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso para cancelar a decisão de piso por entender a ocorrência do cerceamento do direito de defesa diante da falta de pronunciamento na decisão recorrida sobre a petição apresentada às e-fl 6568, em diante, bem como os documentos que a acompanham.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias