



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720771/2017-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.205 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de julho de 2019
Recorrente PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2013

PLR. LEGITIMIDADE DA COMISSÃO DE EMPREGADOS. NEGOCIAÇÃO PRÉVIA. CRITÉRIOS CLAROS E OBJETIVOS. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias os pagamentos realizados a título de PLR quando efetuados em desacordo com as regras estabelecidas na Lei nº 10.101 de 2000. Não atendem as exigências dessa lei acordos firmados ao fim do ano calendário de referência e que não contenham regras claras e objetivas quanto aos critérios a serem adotados para o pagamento da verba.

PLR. VALOR MÍNIMO FIXO E CERTO.

A previsão de que seja pago valor mínimo, fixo e certo retira do acordo a finalidade de que haja o incentivo à produtividade, que se afigura como um dos objetivos mediatos da lei.

PLR PAGA COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA (CCT) E ACORDOS PRÓPRIOS. POSSIBILIDADE DESDE QUE HAJA COMPENSAÇÃO.

Havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos referentes aos mesmo período, deve haver compensação entre eles.

Nos termos do artigo 63, § 8º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado de que a disposição contida no § 3º do artigo 3º da Lei nº 10.101 de 2000 não se constitui em obrigatoriedade, mas sim em faculdade ou possibilidade. Deste modo, somente quando paga em conformidade com a lei específica a participação nos lucros ou resultados não possuirá natureza jurídica salarial, não integrando então o salário de contribuição. Por este fundamento, a maioria acompanhou a Relatora pelas conclusões.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação nos lucros e resultados prevista na Lei nº 6.404 de 1976 paga a diretores não empregados (contribuintes individuais) tem a natureza de

retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrigada nos termos da Lei n.º 10.101 de 2000.

VOTO DE QUALIDADE. RESULTADO DE EVENTO FUTURO E INCERTO. IMPOSSIBILIDADE DE CANCELAMENTO DO LANÇAMENTO COM BASE NO ARTIGO 112 DO CTN.

Além de não possuir amparo legal, o pedido se refere a resultado de um evento futuro e incerto, uma vez que se não ocorrer o empate no julgamento não haverá decisão pelo voto de qualidade. Por outro lado, se a situação se concretizar, não necessariamente o voto será contrário ao contribuinte no sentido da manutenção do lançamento.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF n.º 108).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, também por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Riso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1.061/1.116) interposto contra decisão no acórdão n.º 04-45.657, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), em sessão de 18 de abril de 2018 (fls. 1.029/1.051), a qual julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário lançado.

O presente processo é constituído pelos seguintes autos de infração (AI), lavrados em 27/11/2017, em cujos valores consolidados já estão incluídos juros (até 9/2017) e multa de mora:

i) Contribuição Previdenciária da Empresa: parte patronal e aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT sobre *Participação nos*

Lucros dos Empregados (fevereiro, março, abril, junho, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2013) e Participação nos Lucros dos Administradores (abril de 2013) no montante consolidado de R\$ 50.006.136,65 (fls. 695/704); e

ii) Contribuição para Outras Entidades e Fundos: parte destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE (Salário Educação) e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA sobre *Participação nos Lucros ou Resultados*, no montante consolidado de R\$ 3.753.155,75 (fls. 705/713).

A fiscalização esclarece de forma minuciosa ter verificado pagamentos de valores classificados como “Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)” sem o atendimento dos requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101 de 2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, além de pagamentos de participação nos lucros aos diretores não empregados, administradores da sociedade anônima sobre os quais não foram recolhidas integralmente as contribuições sociais devidas. A seguir transcreve-se excerto do relatório fiscal elaborado (fls. 714/753):

(...)

5. DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

5.14 Foram encontrados na contabilidade da empresa em epígrafe (conta nº 721120001 – Empregados), bem como em suas folhas de pagamento (rubricas 394 - Particip. Resultados (RV), 396 – Prog. Particip. Resultados, 428 – Complemento PLR Convenção, 430 – Particip. Lucros, entre outras), pagamentos de verbas a título de PLR aos seus empregados.

5.15 Esses pagamentos, cujos montantes por beneficiário e rubrica são apontados nas planilhas de PLR apresentadas pelo contribuinte em 22/06/2017 junto com a Carta datada de 21/06/2017, foram realizados com base nos instrumentos de negociação arrolados abaixo, conforme planilha apresentada pela empresa em 22/06/2017:

- a) Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) específica sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das empresas de seguros privados e de capitalização em 2013, datada de 23/01/2013, referente ao ano base de 2012;
- b) Convenção Coletiva de Trabalho específica sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das empresas de seguros privados e de capitalização em 2014, assinada em 30/01/2014, referente ao ano base de 2013;
- c) Acordo de Participação nos Lucros, celebrado entre a empresa e Comissão de Representantes dos Empregados em 08/05/2012, referente ao ano base de 2012, com vigência retroativa no período de 01/01/2012 a 31/12/2012;
- d) Acordo de Participação nos Lucros, firmado entre a empresa e Comissão de Representantes dos Empregados em 26/08/2013, referente ao ano base de 2013, com vigência retroativa no período de 01/01/2013 a 31/12/2013;
- e) Acordos de Participação nos Resultados relativos a áreas diversas, celebrados entre a empresa e Comissões de Representantes dos Empregados em 21/03/2012, referentes ao ano base de 2012, com vigência retroativa no período de 01/01/2012 a 31/12/2012; e
- f) Acordos de Participação nos Resultados relativos a áreas diversas, celebrados entre a empresa e Comissões de Representantes dos Empregados em 15/07/2013 (tendo um deles sido firmado em 15/03/2013 e outro em 13/05/2013), referentes ao ano base de 2013, com vigência retroativa no período de 01/01/2013 a 31/12/2013.

5.16 A fim de diferenciá-los das convenções coletivas, bem como facilitar a referência aos mesmos, os Acordos de Participação nos Lucros e os Acordos de Participação nos Resultados serão doravante também denominados Acordos Próprios, Planos Próprios, Planos de PLR ou simplesmente Planos ou Acordos.

5.17 Em virtude da existência de mais de um instrumento de negociação tratando sobre PLR para o mesmo período, foi necessário verificar quais instrumentos foram utilizados pelo contribuinte no pagamento da PLR aos seus empregados, bem como averiguar se houve compensação dos valores pagos com base em tais instrumentos.

5.18 Iniciando nossa análise pelas Convenções Coletivas de Trabalho Específicas sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das Empresas de Seguros Privados e de Capitalização, de 23/01/2013 e 30/01/2014, e sendo que os textos destas possuem a mesma estrutura, transcrevemos a seguir o estabelecido pela Convenção datada de 23/01/2013, *in verbis*:

CLÁUSULA SEGUNDA

(...)

§ Segundo – As Empresas que possuírem Programas Próprios, consoante a Lei 10.101, de 19-12-2000, e que já tenham feito o pagamento integral da sua PLR de 2012, ou ainda, feito adiantamentos parciais a este mesmo título, poderão compensá-los quando do pagamento da PLR, conforme o “caput”; (grifos nossos)

5.19 Por sua vez, para os mesmos períodos abrangidos pelas Convenções Coletivas, temos a vigência dos Acordos de Participação nos Lucros e Acordos de Participação nos Resultados, os quais não tratam especificamente da questão da compensação, razão pela qual o contribuinte foi intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 02) para Resultados relativa às Convenções Coletivas e àquelas decorrentes dos Acordos Próprios, tendo respondido, por intermédio de Carta, datada de 20/12/2016, entregue nessa mesma data, que:

Item 9

Conforme a convenção coletiva, o pagamento de PLR é calculado conforme o Acordo Próprio e garantindo o valor mínimo estipulado na convenção coletiva, sem nenhuma compensação.

5.20 Dessa forma, conforme esclarecimento prestado pela empresa, os valores de PLR pagos com base nas Convenções Coletivas não foram compensados com outros instrumentos. Além disso, da planilha de PLR com os beneficiários entregue, pode-se verificar que os empregados receberam pagamentos de PLR tanto com base nas CCT quanto com base nos Acordos Próprios.

5.21 Claro está, portanto, que a empresa utiliza dois instrumentos contemplando os mesmos empregados, Convenção Coletiva e Acordo Próprio. Todavia, sabe-se que somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Ou se distribui lucros/resultados por intermédio de um Plano Próprio pactuado entre comissão de empregados e empresa ou através de Convenção Coletiva ou através de Acordo Coletivo. Havendo pagamentos de PLR com base em instrumentos distintos, referentes aos mesmo período, deve haver compensação entre eles.

5.22 A própria Lei nº 10.101/2000, em seu artigo 3º, prevê a existência de dois instrumentos e a compensação entre eles, *in verbis*

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser

compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados. (grifos nossos)

(...)

5.25 A desobediência a esse quesito, por si só, é suficiente para que seja desconsiderado o comando constitucional de desvinculação da verba de PLR da remuneração. A Lei nº 10.101/2000 é clara e o pagamento de PLR com base em dois acordos concomitantemente encontra-se em desacordo com seus preceitos, devendo incidir contribuição previdenciária sobre a totalidade dos pagamentos realizados. No entanto, como veremos, não foi apenas nesse quesito que a empresa contrariou a lei.

5.26 No intuito de averiguar a legitimidade de representação das comissões de representantes dos empregados que assinaram os documentos citados nas alíneas “c”, “d”, “e” e “f”, do item 5.15 acima, os quais ensejaram pagamentos a título de PLR, a empresa foi intimada, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal de 23/08/2016, em seu item 17, a apresentar “Cópia autenticada das Atas de Eleição dos Representantes dos Empregados...”.

5.27 Em Carta datada de 04/11/2016, entregue nessa mesma data, foi informado no item 17 que “a empresa não possui tal documentação”.

5.28 Posteriormente, por meio do item 8 do Termo de Intimação Fiscal nº 02, a empresa foi solicitada a “Esclarecer, de forma pormenorizada, de que forma são escolhidos os membros da Comissão de Representantes dos Empregados dos Acordos Próprios de Participação nos Lucros e/ou Resultados apresentados. Juntamente com os esclarecimentos deve ser apresentada documentação comprobatória.”

5.29 Em resposta, na Carta datada de 20/12/2016, entregue nessa mesma data, a empresa apenas informa no item 8 que “Os funcionários que compõe a Comissão de Representantes dos Empregados dos Acordos Próprios de Participação nos Lucros e/ou Resultados são escolhidos de forma aleatória e necessariamente são de diferentes departamentos da empresa”. Nenhum outro documento relativo ao assunto foi apresentado.

5.30 Nota-se que a lei 10.101/2000 é clara ao consagrar a participação nos lucros ou resultados como fruto de uma negociação revestida por meio de convenção, de acordo coletivo ou de comissão escolhida pelas partes, em que haja equilíbrio das forças. Há irregularidade no Plano quando o direito dos empregados em escolher seus representantes for preterido ou não for comprovado, uma vez que o trabalhador é hipossuficiente na relação de emprego e merece toda a proteção da lei.

5.31 Determina a lei que tal comissão deve ser escolhida pelas partes e, sendo assim, é óbvio que tal escolha deve ser documentada, pois é certo que os fatos tributários demandam a utilização de documentos para sua comprovação, tratando no presente caso da necessária existência de atas de reuniões e/ou eleição da referida comissão.

5.32 No caso em tela, a empresa não comprovou que as comissões de empregados, que constam dos Planos Próprios apresentados, foram escolhidas com a participação dos empregados, parte que elas representam. Sabemos apenas que os membros de tais comissões são escolhidos de forma aleatória, nada mais.

(...)

5.35 Continuando o exame dos instrumentos de negociação da PLR, verifica-se que todos os instrumentos arrolados nas alíneas do item 5.15 possuem vigência retroativa e que, portanto, não foram elaborados antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei.

5.36 Destacam-se aí as convenções coletivas sobre PLR, as quais foram todas celebradas no ano seguinte ao período a que se referem. Percebe-se claramente que durante todo o ano de 2012 e 2013, os empregados sequer sabiam da existência de tais convenções e desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento da PLR só foram estabelecidos posteriormente, após o final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais. Logo, não há que se falar em metas preestabelecidas.

5.37 Também não foram pactuados previamente os planos próprios, pois a assinatura e o conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreram no decorrer do ano ou mesmo já transcorrido mais da metade do ano. Por exemplo: o Acordo de Participação nos Lucros que rege o ano de 2012 só foi conhecido dos empregados em maio/2012 e o Acordo de Participação nos Lucros relativo ao ano base 2013 só foi celebrado em agosto/2013. Isso nos leva a questionar como é possível o comprometimento dos funcionários com metas que só vão conhecer quando já transcorridos quatro meses do ano ou na metade do ano? No momento em que a participação foi pactuada, já haviam ocorrido diversos fatores que poderiam ou não contribuir para o atingimento das metas, sem que ficasse constatada, expressamente, a participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa, ou que sequer poderiam ser modificados por mais que se esforçassem os empregados.

(...)

5.39 Desta feita, os instrumentos decorrentes das negociações devem ser prévios, ou seja, formalizados antes do período (ano-base/semestre) de referência, devendo deles constar, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados, prazos, critérios e condições que, se implementados, darão aos empregados o direito de receber a verba desvinculada da remuneração. Afinal, se assim não fosse, indagar-se-ia sobre a utilidade e eficácia das regras contidas na legislação, não bastando, tão somente, a existência de um acordo/programa.

(...)

5.48 No caso em tela, chama a atenção que nenhuma das convenções coletivas de PLR apresentadas se coaduna com as exigências legais, uma vez que não restaram identificadas as regras objetivas, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, ou seja, não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus à PLR, contrariando o real propósito do instituto e em total afronta à legislação.

(...)

5.50 Da leitura dos dispositivos transcritos acima, vê-se que o único critério adotado pelas convenções coletivas é a admissão do empregado antes do início do ano base a que se refere o pagamento da PLR (ou no decorrer deste) e/ou estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano. Dessa forma, é pertinente indagar-se como tal critério poderá servir como incentivo à produtividade? Para tanto, seria necessário que o instrumento de negociação contivesse alguma determinação a ser cumprida pelos empregados e que fosse incentivadora da produtividade, que se atendida lhes daria o direito ao recebimento do numerário especificado. Entretanto, nas CCT, não há qualquer determinação para os empregados, apenas ser necessário trabalhar na empresa e manter vínculo no último dia do respectivo ano, ainda que tenham se afastado durante todo o ano por doença ou acidente de trabalho, o que demonstra tratar-se na verdade de pagamento de prêmio por tempo de serviço e não de PLR.

5.51 Além disso, independentemente da apuração do balanço e ainda que a empresa tenha prejuízo ou mesmo não tenha disponibilidade financeira, é assegurado um valor

fixo mínimo, o que corrobora o fato de não existir qualquernexo entre os valores ganhos pelo empregados a título de PLR e os lucros ou resultados da empresa. Ao contrário, a participação nos lucros já aparece como um fato consumado, independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado, ele receberia a PLR, o que afasta qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a autuada.

5.52 Em suma, o pagamento em estudo afastou-se do objetivo da lei, qual seja, o de integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade, mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas. Afastou-se, portanto, o contribuinte dos requisitos legais que fazem com que a PLR não integre o salário de contribuição.

(...)

5.54 Igualmente, não se encontram nos planos próprios regras claras e objetivas sobre as metas a serem atingidas para o recebimento do benefício da PLR, sendo o conteúdo dos mesmos bastante vagos. Não é possível identificar em tais planos, respostas a indagações como: Quais são as metas que os beneficiários necessitam atingir para receber a PLR? O que terão de fazer para atingi-las?

(...)

5.56 Pelo que podemos observar, a sistemática do pagamento da PLR prevista nesse acordo é relativamente simples: com base nas metas constantes do quadro de seu item 5.1, sobre as quais são aplicados determinados pesos (que não constam do documento, faltando clareza portanto), define-se o percentual do lucro líquido auferido que será distribuído aos empregados (dentre 3% a 8%). O resultado obtido é comparado com a folha de pagamento de dezembro e assim definido o múltiplo de salários que será aplicado para todos os funcionários que serão contemplados por este programa. Em suma, o fator multiplicador (múltiplo de salários) é o mesmo para cada um dos contemplados pelo acordo, assim cada empregado recebe a título de PLR o valor resultante da multiplicação de tal fator pelo seu respectivo salário de dezembro.

5.57 Percebe-se claramente que, o valor de PLR a ser recebido por cada empregado, com fundamento no acordo em apreço, independe de qualquer esforço individual deste, ou seja, aquele empregado que muito se esforçou em prol das atividades da empresa fará jus ao mesmo fator multiplicador daquele que quase nada fez nesse mesmo sentido. Daí pergunta-se? Sentem-se os empregados que se esforçaram devidamente incentivados?

5.58 Ressaltamos ainda que os itens 4.8 e 4.9 do acordo ora tratado asseguram o pagamento do valor mínimo de PLR estabelecido pela CCT, ou seja, é garantida uma parcela fixa mínima de PLR sem nenhuma relação com metas ou objetivos. Isso significa que o empregado jamais deixa de receber valor referente à PLR, mesmo que a empresa tenha prejuízo ou não tenha disponibilidade financeira, comprovando que não há qualquer vínculo entre o valor ganho a título de PLR e os lucros ou resultados da empresa, o que, como já dito, torna tal verba uma gratificação, bonificação ou outro nome que se queira, menos PLR.

(...)

5.60 A empresa apresentou diversos Acordos de Participação nos Resultados, os quais possuem abrangência distinta de acordo com as áreas específicas a que se aplicam, tais como, área de compras, área de produto auto, área de diretoria de informática, área jurídica, entre outras. Da análise de todos eles, constatou-se que a sua quase totalidade apresenta redação bastante similar e foram celebrados nas mesmas datas.

(...)

5.62 O item 6.1 do acordo acima menciona que o pagamento da participação nos resultados será de acordo com a apuração das metas estabelecidas anualmente conforme quadro que apresenta. Fala-se em metas, mas não se explica. O acordo não aponta os critérios de sua avaliação e apuração.

5.63 Da leitura de tal acordo, surgem várias questões: Como são avaliados os empregados? Qual o desempenho individual esperado de cada um e de que forma é avaliado tal desempenho? Tampouco é informado no acordo em tela como é obtido o “múltiplo salarial” que irá influenciar diretamente no valor final da PLR recebida pelo empregado.

5.64 Nenhuma das respostas às indagações acima podem ser encontradas no texto acordado, contrariando assim o disposto no § 1º, do art. 2º, da Lei nº 10.101/2000, o qual determina a obrigatória previsão de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos dos empregados no instrumento de negociação da PLR.

5.65 Os comentários realizados nos itens 5.x a 5.s se aplicam a todos os Acordos de Participação nos Resultados, que, por sua vez, embasaram pagamentos de PLR feitos aos empregados da empresa.

(...)

5.69 Além de todos os problemas até aqui relatados, como ilegitimidade das comissões de representantes dos empregados, retroatividade da vigência, ausência de regras claras e objetivas, utilização de mais de um instrumento de negociação para o pagamento de PLR, há ainda aquele relacionado ao fato de a empresa ter efetuado pagamento de remunerações por meio de PLR.

5.70 Do exame das folhas de pagamento, observaram-se diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados, excedia em várias vezes o valor do salário base do próprio empregado, como pode ser observado na coluna “Relação entre PLR e Salário Base” do Demonstrativo - PLR Paga por Beneficiário. Há vários casos em que o valor da PLR excede em mais de seis vezes o salário base do funcionário.

5.71 Percebe-se claramente que, na realidade, as verbas pagas pela empresa a título de PLR, nada mais são do que instrumento de premiação/bonificação/comissão ou qualquer que seja a sua nomenclatura, travestido de PLR, com nítido caráter retributivo e em substituição salarial.

(...)

6. DA PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES

6.1 A participação nos lucros a administradores de uma sociedade anônima (caso da empresa ora autuada) está prevista na Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a qual regulamenta também os parâmetros de seu pagamento. Vejamos:

(...)

6.11 Pela leitura dos artigos 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000, não resta dúvida de que a intenção do legislador foi desvincular da remuneração a participação nos lucros ou resultados recebida apenas pelo segurado empregado, ou seja, a participação paga ao contribuinte individual ou a outra espécie de segurado, será considerada base de incidência de contribuição previdenciária por falta de previsão legal de não- incidência.

(...)

6.14 Também é importante não confundir a participação nos lucros ou resultados com a distribuição de dividendos, tendo em vista que os administradores das sociedades anônimas podem ser acionistas ou não. Sendo acionista, além dos dividendos a que todo investidor tem direito, o administrador poderá receber participação nos lucros em função do seu desempenho na gestão da companhia.

6.15 Os dividendos correspondem à remuneração do capital investido na empresa pelos acionistas, na proporção da quantidade de ações que cada acionista possui, apurado ao fim de cada exercício social, não sendo necessária a execução de qualquer trabalho para auferi-lo. Logo, não há o que se falar em contribuição previdenciária incidente sobre dividendos.

6.16 Por sua vez, a participação nos lucros é paga em retribuição aos serviços prestados à companhia. Sendo assim, ao contrário dos dividendos, a participação nos lucros é considerada base de cálculo pelos motivos já expostos anteriormente. Pela leitura do art. 152, § 2º, da Lei n.º 6.404/1976, não resta dúvida que essas verbas possuem naturezas distintas.

(...)

6.18 Dessa forma, a participação nos lucros paga aos diretores não empregados integra o salário de contribuição, ficando, pois, sujeita à incidência das contribuições previdenciárias

(...)

A ciência dos referidos autos foi pessoal em 27/9/2017 (fl. 753) e em 26/10/2017 o contribuinte apresentou sua impugnação (fls. 760/809), instruída com os documentos de fls. 810/1.021.

O processo foi encaminhado para julgamento e a 3ª Turma da DRJ/CGE, em sessão de 18 de abril de 2018, no acórdão n.º 04-45.657, julgou a impugnação improcedente mantendo o crédito tributário, conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 1.029/1.051):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2013

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

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, não integra o salário de contribuição, para efeito de cálculo das contribuições previdenciárias.

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

VALIDADE DO LANÇAMENTO.

O Auto de Infração é válido e eficaz visto que foi lavrado com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte tomou ciência do acórdão por meio de sua caixa postal, considerada seu domicílio tributário eletrônico (DTE) perante a RFB na data de 17/7/2018, conforme termo de ciência por abertura de mensagem (fl. 1.058).

Interpôs recurso voluntário em 16/8/2018 (fls. 1.061/1.116), acompanhado de documentos de fls. 1.117/1.122, com os mesmos fundamentos da impugnação, arguindo preliminarmente a nulidade do acórdão recorrido caracterizada pela falta de apreciação de matérias e provas relevantes colacionadas à impugnação bem como por pretender inovar na fundamentação do lançamento, ao alegar: *i*) ausência de entidade representativa na pactuação dos critério e índice a ser alcançado, o que não foi questionado pela fiscalização e por não ser objeto desta lide administrativa; e *ii*) que a recorrente não teria apresentado documentos a comprovar a higidez da PLR, quando, em verdade, as provas estão colacionadas à Impugnação e não foram analisadas pelo I. Relator da D. DRJ. No mérito pugna pela:

I. IMPROCEDÊNCIA TOTAL DA AUTUAÇÃO: A PLR AUTUADA ATENDE AOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/00.

1. Legalidade da coexistência de instrumentos de PLR distintos, CCT e Plano Próprio, uma vez que o artigo 2º da Lei nº 10.101/00 estabelece as formas de negociação entre a empresa e seus empregados – CCT, Acordo Coletivo e Plano Próprio -, não havendo previsão de que a adoção de uma forma de negociação seja excludente da outra.
2. A PLR autuada respeita a Lei nº 10.101/00 nesta matéria. A CCT aplicada à Recorrente é expressa ao contemplar a hipótese da existência de Plano Próprio e obrigar a realização de um pagamento mínimo de PLR, definido de acordo com o salário do empregado.
3. A acusação imposta pauta-se no descumprimento à Lei nº 10.101/00 por pagar PLR com base em CCT e Plano Próprio, e por não comprovar compensação entre os valores previstos em cada instrumento.
4. Relativamente ao valor de PLR pago, se a aplicação do Plano Próprio resultar num valor superior ao mínimo previsto em CCT, tal mínimo ficaria confirmado pelo montante apurado com base no Plano Próprio, o que, na prática, significa respeitar e cumprir tanto a CCT, como o Plano Próprio. E, se o valor da PLR calculado com base no Plano Próprio não superar o mínimo assegurado em CCT, este será o valor, em estrita conformidade com o que prescreve a Lei nº 10.101/00 e, especialmente, cada um dos instrumentos (CCT e Plano Próprio), sendo certo que todo esses diplomas encerram obrigação à Recorrente.
5. Impossibilidade de desconsideração total da PLR paga com base em instrumentos distintos.

6. Higiidez da PLR atuada sob o aspecto da legitimidade da comissão de empregados dos planos de PL e PPR.

7. Higiidez da PLR atuada sob o aspecto da data de formalização dos instrumentos de PLR, uma vez comprovado que: (i) os critérios para recebimento da PLR de exercícios anteriores ao período atuado eram absolutamente semelhantes àqueles dispostas nos instrumentos ora em discussão; (ii) tais critérios não consideram os empregados individualmente, mas o desempenho da empresa como um todo; e (iii) possuíam como objetivo o aumento do lucro e da satisfação dos clientes, não se pode admitir a pretensão fiscal de cobrança de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de PLR efetuados com base na data de assinatura dos acordos em questão.

8. Higiidez da PLR sob o aspecto da existência de regras claras e objetivas:

8.1 Convenções Coletivas de Trabalho (CCT)

8.1.1 A primeira crítica feita pelo I. Fiscal diz respeito ao suposto critério adotado pela CCT para pagamento da PLR (admissão do empregado), o qual, por estar desvinculado do atingimento de meta, não se prestaria a incentivar a produtividade, afastando-se do objetivo da lei.

8.1.2 A CCT estaria em desacordo com a Lei nº 10.101/00 ao assegurar o pagamento de um valor fixo mínimo “independentemente da apuração do balanço” e da existência de lucro e “disponibilidade financeira”.

8.2 Planos de PL

8.2.1 O critério adotado ao pagamento da PLR dos Planos de PL (Matriz e Sucursais), em todos os períodos foi o índice de lucratividade, diante do que se determinava o valor a ser pago a cada funcionário de acordo com o múltiplo salarial devidamente parametrizado no plano.

8.2.2 As metas correspondem, em verdade, aos indicadores do desempenho da Companhia como um todo, os quais visam o aumento da satisfação dos clientes e do lucro. *i)* O primeiro indicador correspondia às despesas administrativas e era obtido a partir da comparação entre as despesas incorridas pela empresa e os prêmios (receitas) auferidos em todos os ramos de atuação (seguros patrimoniais e pessoas). *ii)* O segundo indicador correspondia à sinistralidade e era obtido a partir da comparação entre os sinistros e os prêmios. *iii)* O terceiro indicador correspondia à avaliação do segurado e era calculado a partir das reclamações apuradas pelo Serviço de Atendimento ao Consumidor (SAC). *iv)* O quarto indicador correspondia avaliação do corretor e era obtido mediante pesquisa de satisfação respondida pelos corretores de seguros em relação aos serviços prestados pelas áreas. *v)* O quinto e último indicador correspondia à avaliação do funcionário e era obtido mediante pesquisa de satisfação dos funcionários em relação à Recorrente.

8.2.3 Em termos concretos, a Recorrente acordou com os seus empregados, por meio dos Planos de PL, que pagaria PLR se auferisse lucro, o que, por óbvio, dependeria do empenho e da colaboração de todos os empregados, justamente por serem inerentes ao trabalho a correta execução das tarefas em prol do alcance do lucro.

8.3 Planos de PPR

8.3.1 O acordo prevê, basicamente, que o pagamento da Participação nos Resultados se dará de acordo com a apuração de determinadas metas que serão aferidas individualmente, mediante avaliação, e de acordo com o lucro líquido da área. A partir dessa aferição, determina-se o valor a ser pago ao funcionário (limitado a dois salários), atendendo plenamente à finalidade da PLR de integração entre capital e trabalho e o incentivo à produtividade (com exceção dos

empregados com cargo de liderança, consultores e especialistas, cuja PLR poderia variar de 1 (um) a 20).

8.3.2 O direito ao pagamento da participação nos resultados, conforme item 6.3 acima, começava com o atingimento de no mínimo 80% das metas, ponderado pelo peso do indicador (i.e. 40% de produtividade, 20% de valores economizados, 20% de projetos e 20% de lucro líquido), sendo que o ganho máximo poderia chegar até dois salários.

9. A PLR não foi utilizada como substituição ou complemento da remuneração devida a empregados, porque a Lei n.º 10.101/00 não faz qualquer ressalva de que os pagamentos de PLR efetuados devam respeitar um limite ou representar um certo percentual dos salários dos empregados; e, porque os valores de PLR pagos *in casu* decorrem do estrito cumprimento dos Planos Próprios e, pois, da própria Lei n.º 10.101/00.

10. Ainda que assim não fosse, o que se admite apenas *ad argumentum*, é de se observar que, no presente caso, os pagamentos reputados discrepantes pela Fiscalização decorrem do estrito cumprimento do acordo próprio firmado pelas Sucursais, os quais possuem parâmetros diversos daqueles previstos nos planos próprios da Matriz.

11. Além da participação nos lucros, os funcionários das sucursais também faziam jus à participação nos resultados, nos mesmos moldes dos funcionários da Matriz, sendo que para (i) empregados da área comercial, com exceção do Estado do Rio de Janeiro, a PR não poderia exceder quatro salários, e (ii) os empregados com cargos de liderança, consultores e especialistas, poderiam receber até 20 (vinte) salários, conforme acordos anexos.

II. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO QUANTO À PLR PAGA AOS ADMINISTRADORES E/OU DIRETORES NÃO EMPREGADOS.

1. Aplicabilidade da lei n.º 10.101/00 a pagamentos de PLR a administradores e/ou diretores não empregados sem a incidência previdenciária. É fato que administradores não empregados concorrem igualmente com os empregados à geração dos lucros ou resultados, cumprindo toda sorte de metas e regras, para então fazer jus à participação nos lucros, sendo descabido excluí-los seja do direito à sua percepção, seja da regra imunizante a si aplicável. Admitir o contrário implica dizer que os administradores e/ou diretores não empregados não trabalham de maneira a contribuir com o ganho de produtividade da empresa.

2. Aplicabilidade da Lei n.º 6.404/76 a pagamentos de PLR a administradores e/ou diretores não empregados sem a incidência previdenciária conforme preceitua art. 28, § 9º, “j”, da Lei n.º 8.212/91.

3. A possibilidade de pagamento de participação nos lucros aos administradores/diretores estatutários da Recorrente encontrava-se expressamente prevista no artigo 9º de seu Estatuto Social.

4. A natureza de gratificação não habitual dos pagamentos autuados – não incidência previdenciária nos termos do art. 28, § 9º, “e”, “7”, da Lei n.º 8.212/91.

III. SUBSIDIARIAMENTE:

1. Cancelamento das autuações em caso de empate quando do julgamento do recurso voluntário, com fulcro no art. 112 do CTN.

2. Inaplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora em sessão pública.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

I. DA TEMPESTIVIDADE

O recurso é tempestivo uma vez que, cientificado do acórdão da DRJ em 17/7/2018 (fl. 1.058), o contribuinte interpôs o recurso voluntário em 16/8/2018 (fls. 1.061/1.116). Assim, presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, deve ser conhecido o recurso.

II. DA PRELIMINAR

O Recorrente alega a nulidade do acórdão recorrido pela falta de apreciação de matérias e provas relevantes colacionadas à impugnação, bem como, por pretender inovar na fundamentação do lançamento, ao alegar: *i*) ausência de entidade representativa na pactuação do critério e índice a ser alcançado, o que não foi questionado pela D. Fiscalização e por certo não é objeto desta lide administrativa; e *ii*) que a Recorrente não teria apresentado documentos a comprovar a higidez da PLR, quando, em verdade, as provas estão colacionadas à Impugnação e não foram analisadas pelo relator da DRJ.

No âmbito do processo administrativo fiscal são tidos como nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

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 consequência.

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Desta forma, para ser considerada nula a decisão tem que ter sido lavrada por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos existir fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte, o que não ocorreu no caso concreto.

Quanto a alegação de falta de apreciação de matérias e provas relevantes colacionadas à impugnação, bem como, por pretender inovar na fundamentação do lançamento, pertinente a transcrição do seguinte excerto do voto do acórdão recorrido (fls. 1.047/1.048):

(...)

INEXISTÊNCIA DE EFETIVO PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO.

A autoridade fiscal apontou diversos fatos que indicam apenas uma formal participação sem efetiva atuação dos trabalhadores e entidades representativas na elaboração, execução e controle do PLR:

5.26 No intuito de averiguar a legitimidade de representação das comissões de representantes dos empregados que assinaram os documentos citados nas alíneas “c”, “d”, “e” e “f”, do item 5.15 acima, os quais ensejaram pagamentos a título de PLR, a empresa foi intimada, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal de 23/08/2016, em seu item 17, a apresentar “Cópia autenticada das Atas de Eleição dos Representantes dos Empregados...”.

5.27 Em Carta datada de 04/11/2016, entregue nessa mesma data, foi informado no item 17 que “a empresa não possui tal documentação”.

5.28 Posteriormente, por meio do item 8 do Termo de Intimação Fiscal nº 02, a empresa foi solicitada a “Esclarecer, de forma pormenorizada, de que forma são escolhidos os membros da Comissão de Representantes dos Empregados dos Acordos Próprios de Participação nos Lucros e/ ou Resultados apresentados. Juntamente com os esclarecimentos deve ser apresentada documentação comprobatória.”

5.29 Em resposta, na Carta datada de 20/12/2016, entregue nessa mesma data, a empresa apenas informa no item 8 que “Os funcionários que compõe a Comissão de Representantes dos Empregados dos Acordos Próprios de Participação nos Lucros e/ou Resultados são escolhidos de forma aleatória e necessariamente são de diferentes departamentos da empresa”. Nenhum outro documento relativo ao assunto foi apresentado.

[...]

5.32 No caso em tela, a empresa não comprovou que as comissões de empregados, que constam dos Planos Próprios apresentados, foram escolhidas com a participação dos empregados, parte que elas representam. Sabemos apenas que os membros de tais comissões são escolhidos de forma aleatória, nada mais.

[...]

5.35 Continuando o exame dos instrumentos de negociação da PLR, verifica-se que todos os instrumentos arrolados nas alíneas do item 5.15 possuem vigência retroativa e que, portanto, não foram elaborados antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei.

[...]

5.39 Desta feita, os instrumentos decorrentes das negociações devem ser prévios, ou seja, formalizados antes do período (ano-base/semestre) de referência, devendo deles constar, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados, prazos, critérios e condições que, se implementados, darão aos empregados o direito de receber a verba desvinculada da remuneração. Afinal, se assim não fosse, indagar-se-ia sobre a utilidade e eficácia das regras contidas na legislação, não bastando, tão somente, a existência de um acordo/programa.

A impugnação não rebate especificamente os pontos relativos à participação de entidade representativa, mas alega a regularidade dos instrumentos formalizados.

A tese defensiva muito bem articulada, enaltece os instrumentos formais, mas em nenhum momento traz algum documento, ata de reunião contemporânea por exemplo, que evidencie a real participação laboral.

Outro fragmento destacado pela auditoria fiscal foi a “semelhança de forma” dos programas de PLR de exercícios anteriores que parecem "formulários padrão".

Inclusive há programas que nem constam datas que delimitem sua vigência:

5.36 Destacam-se aí as convenções coletivas sobre PLR, as quais foram todas celebradas no ano seguinte ao período a que se referem. Percebe-se claramente que durante todo o ano de 2012 e 2013, os empregados sequer sabiam da existência de tais convenções e desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento da PLR só foram estabelecidos posteriormente, após o final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais. Logo, não há que se falar em metas preestabelecidas.

5.37 Também não foram pactuados previamente os planos próprios, pois a assinatura e o conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreram no decorrer do ano ou mesmo já transcorrido mais da metade do ano. Por exemplo: o Acordo de Participação nos Lucros que rege o ano de 2012 só foi conhecido dos empregados em maio/2012 e o Acordo de Participação nos Lucros relativo ao ano base 2013 só foi celebrado em agosto/2013. Isso nos leva a questionar como é possível o comprometimento dos funcionários com metas que só vão conhecer quando já transcorridos quatro meses do ano ou na metade do ano? No momento em que a participação foi pactuada, já haviam ocorrido diversos fatores que poderiam ou não contribuir para o atingimento das metas, sem que ficasse constatada, expressamente, a participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa, ou que sequer poderiam ser modificados por mais que se esforçassem os empregados.

A explicação da defesa foi um negativa lógica que não justifica e, pior ainda, deixa passar a oportunidade de trazer documentos auxiliares contemporâneos que comprovassem a efetiva execução do plano de PLR.

Outro destaque relatado pela auditoria fiscal foi a unilateralidade de estabelecimento do programa, cujos fatos revelam uma possível formalidade e imposição de metas sem a efetiva participação dos trabalhadores:

5.56 Pelo que podemos observar, a sistemática do pagamento da PLR prevista nesse acordo é relativamente simples: com base nas metas constantes do quadro de seu item 5.1, sobre as quais são aplicados determinados pesos (que não constam do documento, faltando clareza portanto), define-se o percentual do lucro líquido auferido que será distribuído aos empregados (dentre 3% a 8%). O resultado obtido é comparado com a folha de pagamento de dezembro e assim definido o múltiplo de salários que será aplicado para todos os funcionários que serão contemplados por este programa. Em suma, o fator multiplicador (múltiplo de salários) é o mesmo para cada um dos contemplados pelo acordo, assim cada empregado recebe a título de PLR o valor resultante da multiplicação de tal fator pelo seu respectivo salário de dezembro.

Poderia ter trazido amostragem de memórias de cálculo individualizado por trabalhador, que comprovariam a elaboração, execução e aferição das metas acordadas .

Há ainda uma questão apontada pela Auditoria Fiscal que considerou os pagamentos de PLR assemelhados a comissão/premiação:

5.58 Ressaltamos ainda que os itens 4.8 e 4.9 do acordo ora tratado asseguram o pagamento do valor mínimo de PLR estabelecido pela CCT, ou seja, é garantida uma parcela fixa mínima de PLR sem nenhuma relação com metas ou objetivos. Isso significa que o empregado jamais deixa de receber valor referente à PLR, mesmo que a empresa tenha prejuízo ou não tenha disponibilidade financeira, comprovando que não há qualquer vínculo entre o valor ganho a título de PLR e os lucros ou resultados da

empresa, o que, como já dito, torna tal verba uma gratificação, bonificação ou outro nome que se queira, menos PLR.

A defesa alega que não há vedação nem limitação pela legislação regente, mas olvida que, numa interpretação sistemática, existe um impedimento que ocorra a substituição da remuneração ou tenha natureza de retribuição salarial principal.

Como arredar a natureza salarial de vários trabalhadores que recebem uma ínfima remuneração mensal e exorbitante parcela complementar:

5.70 Do exame das folhas de pagamento, observaram-se diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados, excedia em várias vezes o valor do salário base do próprio empregado, como pode ser observado na coluna “Relação entre PLR e Salário Base” do Demonstrativo - PLR Paga por Beneficiário. Há vários casos em que o valor da PLR excede em mais de seis vezes o salário base do funcionário.

O pagamento de PLR passou a ser a remuneração principal, o que foi evitado pela norma regente, e inclusive já caracterizada como gratificação pré-ordenada, segundo entendimento de diversos Tribunais da Justiça do Trabalho:

... a parcela recebida habitualmente pelo autor como participação nos lucros do banco, atribuindo caráter de retribuição pelo trabalho prestado individualmente em razão da função desempenhada, imprimindo-lhe caráter de gratificação ajustada, assumindo, portanto, natureza salarial.

Em resumo, deflui dos argumentos expendidos e muito bem controvertidos pela defesa, que há um programa de estímulo ao trabalho, com itens padrão e não negociados com os trabalhadores, que não caracteriza um efetivo programa de participação.

Como pode-se observar não houve qualquer inovação ou omissão por parte da autoridade julgadora de primeira instância, e por conseguinte, qualquer cerceamento de direito de defesa ou supressão de instâncias, uma vez que a matéria está sendo rediscutida no presente recurso pelo contribuinte. Nesse sentido, cabe citar o esclarecedor voto do I. conselheiro Marcelo Milton da Silva Risco, no Acórdão 2201003.593 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, em sessão de 9 de maio de 2017, cujo excerto reproduzimos a seguir:

(...)

A meu ver não há qualquer nulidade na presente decisão, a DRJ emitiu juízo de valor fundamentando que não teria competência para julgamento dessa matéria de direito, portanto, não foi omissa a decisão mas analisou a questão e decidiu a respeito, não havendo qualquer cerceamento do direito de defesa, posto que a matéria está sendo rediscutida no presente recurso pelo contribuinte, não havendo que se falar em supressão de instâncias.

A teor do Novo CPC em seu artigo 1.013 §§ 1º a 3º que trata dos efeitos da apelação *verbis* aplicado de forma subsidiária no processo administrativo fiscal:

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a sentença não as tenha julgado por inteiro.

§ 2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.

§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:

I – reformar sentença fundada no art. 485;

II – decretar a nulidade da sentença por não ser ela congruente com os limites do pedido ou da causa de pedir;

III – constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;

IV – decretar a nulidade de sentença por falta de fundamentação.

§ 4º Quando reformar sentença que reconheça a decadência ou a prescrição, o tribunal, se possível, julgará o mérito, examinando as demais questões, sem determinar o retorno do processo ao juízo de primeiro grau.

Portanto de acordo com art. 15 do Novo CPC os princípios recursais acima indicados são plenamente aplicáveis ao recurso voluntário, e portanto, toda a matéria discutida será devolvida ao tribunal ad quem.

Ao contrário do alegado pelo contribuinte entendo que o julgador administrativo não está obrigado a rebater todos os pontos suscitados pelo recorrente bastando apresentar fundamentação suficiente para o deslinde da causa, nem mesmo no Judiciário essa premissa é real, sendo que a Primeira Seção do STJ no EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585) assim decidiu aplicando o NCPC, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente *mandamus* e a ação ordinária n. 002781280.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquirir tal *decisum*.

5. Embargos de declaração rejeitados.

Portanto, a teor do artigo 29 do Decreto do PAF o julgador deve apreciar livremente as provas e os argumentos das partes e tem a livre convicção de julgar desde que de forma fundamentada.

Com isso entendo que não houve preterição do direito de defesa do recorrente pela DRJ sendo que passo a decidir a respeito dessa matéria de acordo como posta em discussão pelo recorrente.

(...)

Em razão do exposto, a nulidade suscitada não merece ser acolhida, rejeitando-se a preliminar arguida.

II. DO MÉRITO

Passamos à análise do mérito do recurso de acordo com os argumentos apresentados pelo Recorrente.

II.1 PAGAMENTOS FEITOS À TÍTULO DE PLR

A matéria em discussão consiste em definir se os pagamentos realizados pelo Recorrente obedeceram aos requisitos legais para que pudessem ser caracterizados como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos da Lei n.º 10.101 de 2000, para, conseqüentemente, não se submeterem à incidência da contribuição previdenciária e das contribuições para terceiros.

A participação nos lucros ou resultados como prevista constitucionalmente é desvinculada da remuneração, não possuindo natureza jurídica salarial e não integrando o salário de contribuição, desde que paga em conformidade com lei específica.

Quanto a desvinculação da remuneração atribuída constitucionalmente à PLR, assim dispõe a alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212 de 24 de julho de 1991¹:

Art. 28. (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

A consequência do pagamento de tais valores em desacordo com a legislação de referência está prevista no § 10 do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS) Decreto n.º 3.048 de 6 de maio de 1999:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

¹ Da mesma maneira dispõe o inciso X, § 9º do art. 214 do Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999.

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(...)

Nos dispositivos citados, resta clara a relevância do atendimento integral ao que dispõe a legislação, no caso a Lei nº 10.101 de 2000, para que os pagamentos realizados a título de PLR assim sejam reconhecidos. Os requisitos necessários para a caracterização da PLR estão previstos no artigo 2º da referida lei:

(...)

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

~~I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;~~

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

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.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo: (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

(...)

Como bem pontuado no acórdão recorrido (fl. 1.045):

De uma análise sistemática dos referidos comandos normativos, extraem os requisitos que isentam do pagamento da participação nos lucros e resultados, em face dos quais serão analisados o lançamento e a impugnação:

- a) participação de empregado;
- b) negociação entre empresa e trabalhadores;
- c) formalização da negociação em um instrumento de regulação do direito de participação nos lucros e resultados;
- d) previsão de regras claras e objetivas quando à fixação do direito;
- e) previsão de mecanismos de aferição das informações relativas ao cumprimento da previsão contida no instrumento de negociação;
- f) previsão da periodicidade da distribuição, do período de vigência e de prazos para revisão do acordo;
- g) arquivamento do instrumento de negociação na entidade sindical dos trabalhadores;
- h) pagamento regular em periodicidade não inferior a um semestre civil, e nem mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Estes requisitos devem analisados também quanto aos aspectos formais que operam no plano da validade, mas também quanto aos aspectos materiais que transitam no plano da eficácia com vistas à operação de plano de PLR que seja válido e eficaz e, consequentemente, implique na desoneração previdenciária referida anteriormente.

O **primeiro** grupo diz respeito a formalização de um instrumento com participação dos empregados ratificada pelo sindicato e o **segundo** se refere ao conteúdo do atos praticados e formalizados que estejam em consonância com os princípios e valores insculpidos na Lei regente da PLR.

Dentre os requisitos formais estão a negociação entre empregadores e empregados por meio de comissão, integrada também por um representante do sindicato da categoria ou de convenção/acordo coletivo e como requisitos materiais estão as regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição do seu cumprimento, periodicidade da distribuição, vigência e prazos de revisão. O critério de pagamento pode ter por base, dentre outros, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade ou de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

II.1.1 Da Legalidade da Coexistência de Instrumentos de PLR Distintos – CCT e Plano Próprio

De acordo com informações e documentos acostados aos presentes, os pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) foram realizados com base nos seguintes instrumentos de negociação:

Relatório Fiscal (fl. 719/720)	Recurso Voluntário (fls. 1.062/1.063)
a) Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) específica sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das empresas de seguros privados e de capitalização em 2013, datada de 23/01/2013, referente ao ano base de 2012;	(i) CCT firmada entre os Sindicatos dos Empregados em empresas de seguros privados e de capitalização no Estado de São Paulo e o Sindicato de seguros privados, previdência complementar e capitalização, aplicável às empresas de seguros datada de 23/01/2013 ("CCT 2012") - (fls. 920/922);
b) Convenção Coletiva de Trabalho específica sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das empresas de seguros privados e de capitalização em 2014, assinada em 30/01/2014, referente ao ano base de 2013;	(ii) CCT firmada entre os Sindicatos dos Empregados em empresas de seguros privados e de capitalização no Estado de São Paulo e o Sindicato de seguros privados, previdência complementar e capitalização, aplicável às empresas de seguros datada de 30/01/2014 ("CCT 2013") - (fls. 923/925);
c) Acordo de Participação nos Lucros, celebrado entre a empresa e Comissão de Representantes dos Empregados em 08/05/2012, referente ao ano base de 2012, com vigência retroativa no período de 01/01/2012 a 31/12/2012;	(iii) Acordo de Participação nos Lucros formalizado por meio de comissões de empregados e de representantes da Recorrente, com a intermediação de um representante do Sindicato dos Empregados em empresas de seguros privados e de capitalização, baseado em índice de lucratividade, datados de 08/05/2012 e 26/08/2013 ("Plano de PL") - (fls. 927/934 e 1.007/1.009); e
d) Acordo de Participação nos Lucros, firmado entre a empresa e Comissão de Representantes dos Empregados em 26/08/2013, referente ao ano base de 2013, com vigência retroativa no período de 01/01/2013 a 31/12/2013;	
e) Acordos de Participação nos Resultados relativos a áreas diversas, celebrados entre a empresa e Comissões de Representantes dos Empregados em 21/03/2012, referentes ao ano base de 2012, com vigência retroativa no período de 01/01/2012 a 31/12/2012; e	(iv) Acordo de Participação nos Resultados formalizado por meio de comissões de empregados e de representantes da Recorrente, com a intermediação de um representante do Sindicato dos Empregados em empresas de seguros privados e de capitalização, baseado em metas extensivas a todos os beneficiários e áreas, datados de 21/03/2012 e 15/03/2013 ("Plano de PPR") - (fls. 948/951 e 1.010/1.018).
f) Acordos de Participação nos Resultados relativos a áreas diversas, celebrados entre a empresa e Comissões de Representantes dos Empregados em 15/07/2013 (tendo um deles sido firmado em 15/03/2013 e outro em 13/05/2013), referentes ao ano base de 2013, com vigência retroativa no período de 01/01/2013 a 31/12/2013	

A Lei nº 10.101 de 2000 em seu artigo 2º admite a adoção de mais de um instrumento de negociação para o mesmo período, prevendo, no § 3º do artigo 3º a possibilidade de compensação dos pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados, vedando, contudo, 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 (artigo 3º, § 2º, com redação dada pela Lei nº 12.832 de 2013).

Segundo Relatório Fiscal, em virtude da existência de mais de um instrumento de negociação tratando sobre PLR para o mesmo período, foi necessário verificar quais instrumentos foram utilizados pelo contribuinte no pagamento da PLR aos seus empregados, bem como averiguar se houve compensação dos valores pagos com base em tais instrumentos. A empresa esclareceu que os valores de PLR pagos com base nas Convenções Coletivas não foram compensados com outros instrumentos. Tal fato é comprovado no *Demonstrativo - PLR Paga por Beneficiário* (fls. 137/693).

O Recorrente afirma que a CCT aplicada à Recorrente é expressa ao contemplar a hipótese da existência de Plano Próprio e obrigar a realização de um pagamento mínimo de PLR, definido de acordo com o salário do empregado, conforme a seguir reproduzido:

a) CCT/2013 (fls. 920/922)

CLÁUSULA SEGUNDA

As Empresas que possuem programas próprios, consoante a Lei 10.101 de 19-12-2000, pagarão a PLR até a data do pagamento da remuneração de Março/2013 com base nos próprios programas, assegurando, contudo, o mínimo de uma remuneração, respeitando a tabela a seguir:

- R\$ 1.525,00, para salários até este valor;
- R\$ 1.525,01 à R\$ 1.802,26 para salários neste intervalo.
- R\$ 1.802,27 para salários iguais ou acima deste valor.

Os valores acima serão pagos independente da apuração do balanço do exercício encerrado em 31-12-2012, a todos os Empregados em efetivo exercício em 31-12-2012 (considerando o período de aviso prévio, mesmo que indenizado)

§ **Primeiro** - Aos Empregados afastados por doença, acidente de trabalho e/ou licença maternidade, durante o ano de 2012 e com vínculo empregatício em 31/12/2012, fica vedada a dedução do período de afastamento para o cômputo da proporcionalidade:

§ **Segundo** - As Empresas que possuem Programas Próprios, consoante a Lei 10.101, de 19-12-2000, e que já tenham feito o Resultado Fiscal da sua PLR de

2012, ou ainda, feito adiantamentos parciais a este mesmo título, poderão compensá-los quando do pagamento da PLR, conforme o "caput":

§ **Terceiro** - Os Programas Próprios de PLR existentes que tratam a presente Cláusula, somente serão válidos ou reconhecidos a partir da vigência da presente Convenção, se arquivados em cada Sindicato dos Securitários de cada base de representação territorial onde a Empresa tiver estabelecimento:

b) CCT/2014 (fls. 923/925)

CLÁUSULA SEGUNDA

As Empresas que possuírem programas próprios, consoante a Lei 10.101 de 19-12-2000, pagarão a PLR até a data do pagamento da remuneração de março/2014 com base nos próprios programas, assegurando, contudo, o mínimo de uma remuneração, respeitando a tabela a seguir:

- R\$ 1.627,18, para salários até este valor;
- R\$ 1.627,19 à R\$ 1.923,01 para salários neste intervalo.
- R\$ 1.923,02 para salários iguais ou acima deste valor.

Os valores acima serão pagos independente da apuração do balanço do exercício encerrado em 31-12-2013, a todos os Empregados em efetivo exercício em 31-12-2013 (considerando o período de aviso prévio, mesmo que indenizado)

§ **Primeiro** - Aos Empregados afastados por doença, acidente de trabalho e/ou licença maternidade, durante o ano de 2013 e com vínculo empregatício em 31/12/2013, fica vedada a dedução do período de afastamento para o cômputo da proporcionalidade;

§ **Segundo** - As Empresas que possuírem Programas Próprios, consoante a Lei 10.101, de 19-12-2000, e que já tenham feito o pagamento integral da sua PLR de

2013, ou ainda, feito adiantamentos parciais a este mesmo título, poderão compensá-los quando do pagamento da PLR, conforme o "caput";

§ **Terceiro** - Os Programas Próprios de PLR existentes que tratam a presente Cláusula, somente serão válidos ou reconhecidos a partir da vigência da presente Convenção, se arquivados em cada Sindicato dos Securitários de cada base de representação territorial onde a Empresa tiver estabelecimento;

c) APL/2012 (fls. 927/930)

1. Objetivo do Acordo

Conciliar a prática vigente na **EMPRESA** com respeito à Participação nos Lucros com as disposições da Lei nº 10.101 de 20/12/2000, referente ao exercício de 2012.

4. Do Pagamento

4.1 O pagamento da Participação nos Lucros do exercício será efetuado até o mês de março do exercício subsequente ao da apuração.

d) APL/2013 (fls. 931/934)

1. Objetivo do Acordo

Conciliar a prática vigente na **EMPRESA** com respeito à Participação nos Lucros com as disposições da Lei nº 10.101 de 20/12/2000, referente ao exercício de 2013.

4. Do Pagamento

4.1 O pagamento da Participação nos Lucros do exercício será efetuado até o mês de março do exercício subsequente ao da apuração a todos os empregados ativos na data do pagamento.

4.2 A empresa poderá, a seu critério, efetuar adiantamento do valor referente à Participação nos Lucros, respeitando a semestralidade que menciona a Lei, o qual poderá ser compensado no final do programa.

As cláusulas segundas das CCT preveem o pagamento de um valor mínimo de PLR, de acordo com a remuneração do empregado, independente da avaliação no programa próprio. Vale dizer que mesmo que na avaliação do programa próprio o empregado não atinja as metas propostas fará jus a um valor mínimo predeterminado.

Nos termos do artigo 2º da Lei 10.101 de 2000, são duas as possibilidades legais de legitimar a participação nos lucros e resultados de forma a afastar a sua natureza salarial:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

~~I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;~~

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

Dessa forma, os empregados e empregadores poderiam eleger qualquer um dos mecanismos descritos no dispositivo legal para atribuir legitimidade ao acordo proposto. Ou seja, ao contrário do entendimento do recorrente, para estar de acordo com a lei e desvinculado do salário, as partes de comum acordo devem escolher apenas um dos instrumentos ou no caso de se adotar mais de um deles, deve haver a compensação de valores consoante previsão no artigo 3º, § 3º da Lei nº 10.101 de 2000², o que não foi observado no caso concreto.

Deve ser consignado que, na forma do artigo 63, § 8º do RICARF, a maioria do Colegiado acompanhou a Relatora pelas conclusões no sentido de que somente quando paga em conformidade com a lei específica a participação nos lucros ou resultados não possuirá natureza jurídica salarial, não integrando o salário de contribuição. A divergência ocorreu em relação à interpretação do teor do § 3º do artigo 3º da Lei nº 10.101 de 2000, entendendo o Colegiado que o referido dispositivo normativo não impõe a obrigatoriedade de haver compensação do pagamento da participação estabelecida nos planos mantidos pela empresa com a dos acordos ou convenções coletivas de trabalho, mas sim estabelece uma faculdade ou possibilidade.

II.1.2 Da Legitimidade da Comissão de Empregados dos Planos de PL e PPR

A lei determina que a comissão deve ser escolhida pelas partes. Conforme relatado pela autoridade lançadora, o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar a ata da eleição dos representantes dos empregados e informar a forma como os mesmos eram escolhidos, limitando-se a informar que os mesmos são escolhidos de forma aleatória não comprovando que as comissões de empregados, que constam dos Planos Próprios apresentados, foram escolhidas com a participação dos empregados, parte que elas representam.

² Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

Novamente com o Recurso o contribuinte não apresentou documentos capazes de comprovar a anuência dos empregados nem do processo de escolha dos membros da comissão representantes dos empregados, afirmando apenas que tal comissão foi composta de forma heterogênea, por integrantes de diversas áreas da empresa, todos ocupando cargos de gerência nos seguintes departamentos: jurídico, de recursos humanos, operacional e de suprimentos. Deprendendo-se que tal comissão foi escolhida de forma unilateral pela empresa.

Sendo assim, diante deste fato tais membros carecem de representatividade e legitimidade, contrariando a disposição legal também neste ponto.

II.1.3 Da Data de Formalização dos Instrumentos de PLR e da Existência de Regras Claras e Objetivas

Todos os instrumentos de negociação não foram elaborados antes do início, mas sim no ano seguinte ao período a que se referiam. Os empregados não sabiam da existência e desconheciam os requisitos que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento só foram estabelecidos posteriormente, após o final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais.

A assinatura do acordo em data posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas. No caso dos autos, conforme esclarecido na decisão ora recorrida, todos os acordos foram pactuados no fim do exercício a que se referem, ou seja, o cumprimento ou não das metas já eram praticamente fatos pretéritos.

A PLR tem a finalidade de incentivar o trabalhador a realizar e oferecer à empresa produtividade que exceda ao resultado decorrente do contrato de trabalho. Deste modo, o acordo tem que ser assinado antes do início do período de apuração para que os trabalhadores saibam, com precisão, o quê, como, quando e quanto precisam fazer, sob que forma, e como serão avaliados, para auferir o ganho patrimonial que lhes é prometido por intermédio do plano ajustado. São as *regras claras e objetivas* quanto aos direitos substantivos dos trabalhadores.

Assim, não há como se acatar o argumento do recorrente de que as metas já eram conhecidas ou mesmo que não há grande alteração das mesmas, razão pela qual a pactuação, mesmo tardia, não fere o disposto na lei, pelo contrário ao adotar tal entendimento estaria o julgador violando o texto constitucional e o reconhecimento dos acordos coletivos.

Nas CCT, conforme observado e relatado pela autoridade lançadora (fl. 731):

(...) o único critério adotado pelas convenções coletivas é a admissão do empregado antes do início do ano base a que se refere o pagamento da PLR (ou no decorrer deste) e/ou estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano.

(...) Além disso, independentemente da apuração do balanço e ainda que a empresa tenha prejuízo ou mesmo não tenha disponibilidade financeira, é assegurado um valor fixo mínimo, o que corrobora o fato de não existir qualquer nexos entre os valores ganhos pelo empregados a título de PLR e os lucros ou resultados da empresa.

Ao contrário, a participação nos lucros já aparece como um fato consumado, independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado, ele receberia a PLR, o que afasta qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a autuada.

Em suma, o pagamento em estudo afastou-se do objetivo da lei, qual seja, o de integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade, mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas. Afastou-se, portanto, o contribuinte dos requisitos legais que fazem com que a PLR não integre o salário de contribuição.

O Recorrente afirma que às empresas que possuem programas próprios de participação nos lucros e resultados, como vem a ser o seu caso, são aplicáveis as regras da Cláusula Segunda da CCT, reproduzindo como exemplo a da CCT/2013, *in verbis*:

CLÁUSULA SEGUNDA

As Empresas que possuírem programas próprios, consoante a Lei 10.101 de 19-12-2000, pagarão a PLR até a data do pagamento da remuneração de Março/2013 com base nos próprios programas, assegurando, contudo, o mínimo de uma remuneração, respeitando a tabela a seguir:

- R\$ 1.525,00, para salários até este valor;
- R\$ 1.525,01 a R\$ 1.802,26 para salários neste intervalo;
- R\$ 1.802,27 para salários iguais ou acima deste valor.

Os valores acima serão pagos independente da apuração do balanço do exercício encerrado em 31-12-2012, a todos os Empregados em efetivo exercício em 31-12-2012 (considerando o período de aviso prévio, mesmo que indenizado)

A referida cláusula prevê o pagamento das importâncias independente da apuração do balanço do exercício e a todos os empregados. Alega o recorrente que a desvinculação do pagamento da apuração do balanço se dá por uma questão temporal e não por razões financeiras. Todavia como é possível a realização do pagamento de participação nos resultados antes de se apurar e de se confirmar a sua existência?

Do mesmo modo nos planos próprios não se encontram regras claras e objetivas sobre as metas a serem atingidas para o recebimento do benefício da PLR. A sistemática do pagamento da PLR é a seguinte:

- com base nas metas constantes do quadro de seu item 5.1, são aplicados determinados pesos;
- define-se o percentual do lucro líquido auferido que será distribuído aos empregados (dentre 3% a 8%); e
- o resultado obtido é comparado com a folha de pagamento de dezembro e assim definido o múltiplo de salários que será aplicado para todos os funcionários que serão contemplados por este programa.

Em suma, o fator multiplicador (múltiplo de salários) é o mesmo para cada um dos contemplados pelo acordo, assim cada empregado recebe a título de PLR o valor resultante da multiplicação de tal fator pelo seu respectivo salário de dezembro.

De acordo ainda com a fiscalização (fl. 735):

A empresa apresentou diversos Acordos de Participação nos Resultados, os quais possuem abrangência distinta conforme as áreas específicas a que se aplicam, tais como, área de compras, área de produto auto, área de diretoria de informática, área jurídica, entre outras. Da análise de todos eles, constatou que a sua quase totalidade apresenta redação bastante similar e foram celebrados nas mesmas datas.

A fiscalização acrescenta que os acordos mencionam que o pagamento da PLR seria feito com base na apuração das metas estabelecidas anualmente. Todavia não há qualquer explicação sobre quais seriam essas metas e os critérios de avaliação e apuração.

Além desses fatos, a autoridade lançadora observou que em diversos casos o valor da PLR excedia em várias vezes o salário base do empregado. Sobre esta questão o recorrente informou que (fl. 1.099):

151. Além da participação nos lucros, os funcionários das sucursais também faziam jus à participação nos resultados, nos mesmos moldes dos funcionários da Matriz, sendo que para (i) empregados da área comercial, com exceção do Estado do Rio de Janeiro, a PR não poderia exceder quatro salários, e (ii) os empregados com cargos de liderança, consultores e especialistas, poderiam receber até 20 (vinte) salários, conforme acordos anexos (...)

152. E, conforme previsão do PPR, “Os responsáveis pelas Sucursais e suas Regionais participam de uma sistemática diferente, no qual é aplicado um percentual sobre o resultado do lucro líquido apurado no exercício de cada Sucursal. O percentual aplicado dependerá do crescimento e maturidade dos negócios de cada localidade e poderá variar de 0,85% (zero vírgula oitenta e cinco por cento) a 4,06% (quatro vírgula zero seis por cento)”.

153. Pois bem. Analisando-se a planilha elaborada pela Fiscalização (fls. 137) verifica-se que os valores de PLR que excederam até quatro salários foram pagos, em sua maioria, aos funcionários das Sucursais, com base no programa próprio, e em razão do lucro da sucursal ter sido superior ao lucro apurado pela Matriz no período, conforme planilha anexa (vide Doc. 14 da Impugnação de fls.).

154. A título exemplificativo, veja-se os empregados Eduardo Weber Neto, Eva Vazquez Montenegro Miguel e Solange Zaquem Thompson Motta que, conforme alegado pelo Fiscal, receberam 19,21, 27,88 e 25,89 salários, respectivamente. Todos ocupam cargos de liderança em Regionais, pelo que receberam PR referente ao lucro líquido apurado na região que lideravam (...)

Isso vem a corroborar com a conclusão apontada pela fiscalização de que “as verbas pagas a título de PLR nada mais são do que um instrumento de premiação/bonificação/comissão com nítido caráter retributivo e em substituição salarial”. Tal constatação fica evidente a partir da simples análise dos demonstrativos de fls. 137/693, onde a relação entre PLR e salário base para a grande maioria dos empregados variava de 0,01 a 0,50 (fls. 430/693), enquanto para um pequeno grupo tal relação era de 4 a 27,88 vezes o valor do salário, conforme exemplos nas cópias de telas do referido demonstrativo a seguir:

DEMONSTRATIVO - PLR PAGA POR BENEFICIÁRIO							
COMPETÊNCIA	NOME DO EMPREGADO	CPF	VALOR DA PLR REF. A CCT	VALOR DA PLR REF. AOS ACORDOS PRÓPRIOS	VALOR TOTAL DA PLR PAGA	VALOR DO SALÁRIO BASE	RELAÇÃO ENTRE PLR E SALÁRIO BASE
08/2013	MARA CRISTINA REIS	107809088-21	0,00	727,29	727,29	2.734,42	0,27
08/2013	RICARDO CARLOS DA CUNHA	283639668-78	0,00	700,47	700,47	3.000,00	0,23
08/2013	LORIVAL DA SILVA	596854308-06	0,00	895,66	895,66	3.582,64	0,25
08/2013	KEYLA MIRLANE SARDINHA OLIVEIRA	271728838-45	0,00	1.447,96	1.447,96	3.815,67	0,38
08/2013	MARISA BISPO	100080058-00	0,00	916,33	916,33	3.533,18	0,26
08/2013	CARLOS ALBERTO OLIVEIRA DO CARMO	012129788-89	0,00	618,67	618,67	2.474,69	0,25
08/2013	ANDRE RICARDO PEGORARO ORSI	069236217-71	0,00	1.973,21	1.973,21	4.825,06	0,41
08/2013	ADRIANA RODRIGUES GUERRERO	122717008-41	0,00	922,16	922,16	2.581,94	0,36
08/2013	SHEILA OLIVEIRA VENTURA	142484108-93	0,00	960,75	960,75	3.843,00	0,25
08/2013	ROGER AUGUSTO FILIPOVITCH LOPES MOLINA	185057208-90	0,00	1.354,17	1.354,17	6.500,00	0,21
08/2013	VALDIR BERTOLI	140692228-26	0,00	745,96	745,96	2.804,61	0,27
08/2013	LUIS CARLOS LAVORENTI	060379778-44	0,00	2.053,50	2.053,50	8.214,00	0,25
08/2013	ANDRE LUIS MARQUES DA SILVA	129847618-63	0,00	2.023,50	2.023,50	8.094,00	0,25
08/2013	CARLA ANDREA GOMES NUNES	136423028-31	0,00	1.250,30	1.250,30	5.001,18	0,25
08/2013	RAQUEL BARBOSA LIMA FERROTTA	119001258-89	0,00	992,50	992,50	3.970,01	0,25
08/2013	MARCIO SILVA CARELLAS	274354918-10	0,00	1.534,26	1.534,26	6.137,05	0,25
08/2013	PATRICIA BEZERRA DE OLIVEIRA	248938458-96	0,00	935,06	935,06	3.625,68	0,26
08/2013	SERGIO TACUSHI	116829868-70	0,00	1.251,38	1.251,38	5.005,50	0,25
08/2013	ISABEL REGINA LOPES	136398538-81	0,00	809,36	809,36	3.105,16	0,26
08/2013	WILSON ROBERTO DOS SANTOS	158505598-09	0,00	809,71	809,71	3.007,86	0,27
08/2013	ELIDIA DANIELA SIQUEIRA	186728908-33	0,00	751,97	751,97	3.007,89	0,25
08/2013	TATIANE FILOMENA DE FREITAS CACCAVALI	291479628-62	0,00	981,13	981,13	3.924,51	0,25
08/2013	MICHELE CRISTINE ARAUJO CANO	172422368-70	0,00	895,66	895,66	3.582,63	0,25
08/2013	EDUARDO MOREIRA DE MIRANDA	227152008-89	0,00	931,42	931,42	3.725,68	0,25
08/2013	DANIELA DIONISIO DOS SANTOS	268967638-92	0,00	1.743,87	1.743,87	6.975,49	0,25

Página 295 de 557

DEMONSTRATIVO - PLR PAGA POR BENEFICIÁRIO							
COMPETÊNCIA	NOME DO EMPREGADO	CPF	VALOR DA PLR REF. A CCT	VALOR DA PLR REF. AOS ACORDOS PRÓPRIOS	VALOR TOTAL DA PLR PAGA	VALOR DO SALÁRIO BASE	RELAÇÃO ENTRE PLR E SALÁRIO BASE
08/2013	PATRICIA DOS SANTOS	112468648-78	0,00	850,02	850,02	3.323,72	0,26
08/2013	LUCIMARA BRIOLI DOLL DE MORAES	153635068-07	0,00	1.112,38	1.112,38	2.966,85	0,37
08/2013	FABIO BRAGA SERAPILHA	259084848-06	0,00	2.125,62	2.125,62	8.368,77	0,25
08/2013	WILTON FERREIRA RIBEIRO	063840898-90	0,00	1.225,51	1.225,51	4.902,03	0,25
08/2013	JOSE RODRIGUES DE OLIVEIRA	069838908-00	0,00	1.171,43	1.171,43	4.685,70	0,25
08/2013	LUCIENE PELOS DOS SANTOS ROSA	261149218-28	0,00	684,41	684,41	2.737,65	0,25
08/2013	JOAO APARECIDO BUENO DE GODOY	998193768-15	0,00	801,84	801,84	3.014,73	0,27
08/2013	ALINE MARIA AREAS PASQUALINI CANDIDO	180255318-56	0,00	1.066,79	1.066,79	4.542,46	0,23
08/2013	SANDRA APARECIDA DA SILVA	136003688-18	0,00	790,07	790,07	3.350,00	0,24
08/2013	SILVIA DE OLIVEIRA D HORTA	289501768-90	0,00	1.180,59	1.180,59	4.722,34	0,25
08/2013	ALEXANDER BALKOWSKI	192237248-05	0,00	985,22	985,22	3.940,88	0,25
08/2013	CELIO CAETANO DA SILVA	083154638-14	0,00	827,42	827,42	3.007,95	0,28
08/2013	ROGERIO ALEXANDRE MESQUITA	251504708-48	0,00	683,61	683,61	2.734,42	0,25
08/2013	RITA CASSIA SILVA CERQUEIRA	180088718-30	0,00	895,66	895,66	3.582,63	0,25
08/2013	EDIVALDO BATISTA DA COSTA	104912088-47	0,00	1.509,64	1.509,64	6.038,55	0,25
08/2013	KATIUSCIA DE ARAUJO SPOSITO FRIGO	270761098-40	0,00	2.129,77	2.129,77	4.546,92	0,47
08/2013	MARCIO DE ALENCAR	194504638-40	0,00	887,07	887,07	3.548,26	0,25
08/2013	THIAGO SOARES BARBOSA	309412218-30	0,00	798,35	798,35	3.001,60	0,27
08/2013	EDIVALDO DE FREITAS FLORESTA	323547878-71	0,00	1.368,17	1.368,17	5.472,67	0,25
08/2013	JOSE GERALDO JUNIOR	194517278-92	0,00	895,66	895,66	3.582,65	0,25
08/2013	JOEL ISAIAS DE OLIVEIRA JUNIOR	309450988-63	0,00	675,89	675,89	3.112,00	0,22
08/2013	NIVALDO DE CAMARGO	063700678-06	0,00	646,39	646,39	2.405,46	0,27
08/2013	ANDREA DINIZ MONTEIRO	199329478-30	0,00	683,71	683,71	2.734,84	0,25
08/2013	LUCIANA LOPEZ LEDO CAIRES	269492668-12	0,00	753,79	753,79	2.869,95	0,26
08/2013	REGINA CAVALCANTI DOMINGUES	132003598-11	0,00	895,66	895,66	3.582,63	0,25

Página 296 de 557

DEMONSTRATIVO - PLR PAGA POR BENEFICIÁRIO							
COMPETÊNCIA	NOME DO EMPREGADO	CPF	VALOR DA PLR REF. A CCT	VALOR DA PLR REF. AOS ACORDOS PRÓPRIOS	VALOR TOTAL DA PLR PAGA	VALOR DO SALÁRIO BASE	RELAÇÃO ENTRE PLR E SALÁRIO BASE
08/2013	DOUGLAS FUSCO DE FREITAS	430906408-64	0,00	103,15	103,15	1.237,85	0,08
08/2013	CLEYTON MARCELO MARTINS	059173587-37	0,00	103,15	103,15	1.237,85	0,08
08/2013	MAYARA MUNIS DE CARVALHO	424785658-89	0,00	103,15	103,15	1.237,85	0,08
08/2013	ANDREIA FERNANDA BEZERRA DOS SANTOS	407867438-08	0,00	103,15	103,15	1.237,85	0,08
08/2013	GIOVANNI CORDEIRO DAVID	322789368-27	0,00	333,33	333,33	4.000,00	0,08
08/2013	ERICA REIS DE ARAUJO	341899668-00	0,00	158,90	158,90	1.906,77	0,08
08/2013	PRISCILA APARECIDA DE FREITAS	314592368-40	0,00	158,90	158,90	1.906,77	0,08
08/2013	RAFAEL MARTINS SILVA	010295789-40	0,00	194,17	194,17	2.330,00	0,08
08/2013	MARIANA DOS SANTOS CASTRO	371297528-74	0,00	233,33	233,33	2.800,00	0,08
08/2013	VANDERSON LIMA DE ALMEIDA	005890145-01	0,00	458,33	458,33	5.500,00	0,08
08/2013	KALEBE ALVES DA SILVA	419379878-09	0,00	158,90	158,90	1.906,77	0,08
08/2013	ANDERSON MENDES FERREIRA	353430488-89	0,00	270,06	270,06	3.240,77	0,08
08/2013	HENRIQUE MARQUES GOMES RIBEIRO	407750568-20	0,00	106,67	106,67	1.280,00	0,08
08/2013	MARCELO MICHELINI	233608298-69	0,00	112,50	112,50	2.700,00	0,04
08/2013	ARIEL GOMES SILVA	385783508-71	0,00	191,67	191,67	2.300,00	0,08
08/2013	ELENILDE FRANCHINI DA SILVA MAIA	307588758-78	0,00	158,90	158,90	1.906,77	0,08
08/2013	MARIANA CORREA LUZ	334648438-66	0,00	166,67	166,67	4.000,00	0,04
08/2013	FABIO LUIZ PONTES	382490938-36	0,00	180,72	180,72	4.337,37	0,04
08/2013	JULIANA COSTA QUEIROZ	196089618-18	0,00	179,17	179,17	4.300,00	0,04
08/2013	SCHIELA POPENKE	042764689-81	0,00	262,50	262,50	6.300,00	0,04
08/2013	LIUANA APARECIDA DE JESUS SILVA	420489918-82	0,00	116,67	116,67	1.400,00	0,08
08/2013	DANIEL RICARDO DO NASCIMENTO LOPES	315797508-00	0,00	158,33	158,33	3.800,00	0,04
08/2013	ALINE MENEGASSI DOS SANTOS	380939028-30	0,00	125,00	125,00	1.500,00	0,08
08/2013	FERNANDA DE SANTANA AMORIM	386319568-05	0,00	166,67	166,67	2.000,00	0,08
08/2013	ARJUNA DANTAS LACERDA	421242228-05	0,00	68,90	68,90	1.653,51	0,04

Página 535 de 557

DEMONSTRATIVO - PLR PAGA POR BENEFICIÁRIO							
COMPETÊNCIA	NOME DO EMPREGADO	CPF	VALOR DA PLR REF. A CCT	VALOR DA PLR REF. AOS ACORDOS PRÓPRIOS	VALOR TOTAL DA PLR PAGA	VALOR DO SALÁRIO BASE	RELAÇÃO ENTRE PLR E SALÁRIO BASE
08/2013	CELSO TETSUO OTA	254537248-03	0,00	81,83	81,83	2.236,66	0,04
08/2013	JESSICA DO NASCIMENTO CARDOSO	384052738-40	0,00	68,90	68,90	1.653,51	0,04
08/2013	ALINE SILVA LIMA	417141958-13	0,00	52,57	52,57	1.261,75	0,04
08/2013	PATRICIA ALVES MACEDO	331458048-71	0,00	137,91	137,91	3.309,94	0,04
08/2013	SABRINA DI RICCO STIPPE	260436938-95	0,00	96,75	96,75	2.322,00	0,04
08/2013	RODRIGO MESSIAS DOS SANTOS	354307368-05	0,00	79,17	79,17	1.900,00	0,04
08/2013	CRISTIANE SJOBOM MOREIRA	075019236-47	0,00	291,67	291,67	7.000,00	0,04
08/2013	SABINO ANDRIANI NETO	152879298-03	0,00	125,00	125,00	3.000,00	0,04
08/2013	JONATHAN PAZ COSTA TURETTA	337998348-93	0,00	125,00	125,00	3.000,00	0,04
08/2013	WILIAM MACHADO	000258236-80	0,00	708,33	708,33	17.000,00	0,04
08/2013	RICARDO MIGUEL DA SILVA	378317348-56	0,00	96,73	96,73	2.321,57	0,04
08/2013	FILIFE AUGUSTO CAVALHEIRO PEDRAO	422229338-54	0,00	387,71	387,71	1.965,68	0,20
08/2013	THIAGO HYPOLITO	310642868-60	0,00	1.005,10	1.005,10	4.500,00	0,22
08/2013	ERICK GRANERO BERNARDO	398850058-07	0,00	71,56	71,56	1.970,05	0,04
08/2013	MARCELO SOARES DA ROCHA	012985868-82	0,00	971,58	971,58	3.548,26	0,27
08/2013	LUIZ EDUARDO ARRUDA HADDAD	517408932-04	0,00	442,45	442,45	1.999,85	0,22
08/2013	ROSIANE RODRIGUES DA SILVA	269949938-25	0,00	53,49	53,49	1.283,87	0,04
08/2013	GLAUCIA APARECIDA DE OLIVEIRA SOUZA	412819028-45	0,00	50,00	50,00	1.200,00	0,04
08/2013	ADRIANA TEIXEIRA ZARAGOZA	280060918-46	0,00	134,00	134,00	3.216,00	0,04
08/2013	DANILO SOUSA DE CARVALHO	017394285-79	0,00	66,67	66,67	1.600,00	0,04
08/2013	MONICA APARECIDA IZZO MARUYAMA	182726668-63	0,00	208,33	208,33	5.000,00	0,04
08/2013	JULIO CESAR FERREIRA MUNIN	125334878-21	0,00	1.143,26	1.143,26	4.573,02	0,25
08/2013	ELIZABETH FARIA BUENO VALDES	319380938-10	0,00	75,00	75,00	1.800,00	0,04
08/2013	VALTER ANELLI JUNIOR	221912348-01	0,00	94,16	94,16	2.259,84	0,04
08/2013	WELLISON RODRIGO DE SOUZA	045336476-42	0,00	61,52	61,52	1.476,36	0,04

Página 536 de 557

DEMONSTRATIVO - PLR PAGA POR BENEFICIÁRIO							
COMPE-TÊNCIA	NOME DO EMPREGADO	CPF	VALOR DA PLR REF. A CCT	VALOR DA PLR REF. AOS ACORDOS PRÓPRIOS	VALOR TOTAL DA PLR PAGA	VALOR DO SALÁRIO BASE	RELAÇÃO ENTRE PLR E SALÁRIO BASE
02/2013	CATIANA LUIZA ECCEL XAVIER	948287689-04	0,00	9.281,45	9.281,45	5.837,90	1,59
02/2013	CATIANE TUCHTENHAGEN DUARTE HOSS	912088400-10	0,00	5.500,45	5.500,45	3.918,24	1,40
02/2013	CIBELE MATHEUS DE MOURA	261339658-00	0,00	8.517,56	8.517,56	3.934,15	2,17
02/2013	CONCEICAO DOS ANJOS DE SOUSA DAMASCENO	129027448-70	0,00	19.617,83	19.617,83	8.420,72	2,33
02/2013	CRISTIAN FERNANDA ARANTES	251965208-05	0,00	2.503,74	2.503,74	4.500,92	0,56
02/2013	CRISTIANA DA SILVA XAVIER	185028668-00	0,00	16.913,98	16.913,98	5.699,95	2,97
02/2013	CRISTIANE GRAZIELE MARTINS SIQUEIRA	300861238-58	0,00	7.642,26	7.642,26	3.337,39	2,29
02/2013	DAIANE ANDREIA DO NASCIMENTO SOUZA	228941858-19	0,00	6.801,94	6.801,94	2.485,83	2,68
02/2013	DANIELA MARTINS SALLAS	323570508-29	0,00	2.284,98	2.284,98	2.387,89	0,96
02/2013	DANIELA CAPITANI SANTOS	676045878-87	0,00	2.205,03	2.205,03	1.314,53	1,68
02/2013	JOSE ALVARO PIROVANI	032731288-28	0,00	95.864,84	95.864,84	18.721,03	5,12
02/2013	DANIELA MARTINS SALLAS	269800698-61	0,00	8.023,44	8.023,44	3.456,47	2,32
02/2013	DARIANO SILVA MARTINS	764356100-10	70,98	885,59	956,57	2.758,05	0,35
02/2013	DEUSIRIO PEREIRA DE OLIVEIRA	219114364-49	0,00	12.135,00	12.135,00	9.093,80	1,33
02/2013	DONIZETE DE SOUZA BRANDAO	351314541-15	1.107,54	13.786,41	14.893,95	9.288,15	1,61
02/2013	DORIANE FATIMA A ZVOLINSKI	504649909-63	1.634,34	167,93	1.802,27	2.261,55	0,80
02/2013	DORISDEY MARIA DE ASSIS	033463976-02	113,07	3.878,78	3.991,85	5.042,33	0,79
02/2013	EDUARDO DIAS BATISTA	162918018-00	0,00	11.559,10	11.559,10	5.921,77	1,95
02/2013	EDUARDO GUIMARAES DA COSTA	023442667-55	0,00	7.766,47	7.766,47	4.325,03	1,80
02/2013	EDUARDO WEBER NETO	085648608-64	0,00	496.613,90	496.613,90	25.855,85	19,21
02/2013	ELAINE CRISTINA G SANTOS	168058328-02	0,00	1.770,79	1.770,79	2.183,45	0,81
02/2013	ELAINE CRISTINA VIEIRA NEIA	939265639-87	0,00	10.762,84	10.762,84	7.969,69	1,35
02/2013	IVAN MARCELO GUZAO	148284958-51	0,00	5.000,07	5.000,07	2.258,79	2,21
02/2013	ELIANA MARIA DE OLIVEIRA	641988856-49	0,00	10.244,50	10.244,50	5.733,42	1,79
02/2013	EMERCI ANDREA ROCHA PAZETO	034664497-66	1.764,38	37,89	1.802,27	3.489,50	0,52

Página 143 de 557

DEMONSTRATIVO - PLR PAGA POR BENEFICIÁRIO							
COMPE-TÊNCIA	NOME DO EMPREGADO	CPF	VALOR DA PLR REF. A CCT	VALOR DA PLR REF. AOS ACORDOS PRÓPRIOS	VALOR TOTAL DA PLR PAGA	VALOR DO SALÁRIO BASE	RELAÇÃO ENTRE PLR E SALÁRIO BASE
02/2013	JOSE ARNALDO DE ARAUJO FREITAS	501446183-20	0,00	3.819,65	3.819,65	7.036,74	0,54
02/2013	JOSE OTAVIO DE FARIA USTULIN	268033808-62	0,00	12.515,56	12.515,56	6.444,08	1,94
02/2013	JOSE VANDERLEI AYOUB SOFIA	132853308-56	0,00	33.408,54	33.408,54	12.688,82	2,63
02/2013	JUAREZ DA LUZ BARROS JUNIOR	836330301-15	1.081,69	10.904,64	11.986,33	9.640,92	1,24
02/2013	JULIANO TOMAZ ALVES SANTOS	032359389-58	1.478,14	2.809,83	4.287,97	4.017,32	1,07
02/2013	LEANDRO GONCALVES GOMES	033090526-05	0,00	6.989,34	6.989,34	7.975,15	0,88
02/2013	LEONARDO PUGLIESE NOGUEIRA	077957577-66	0,00	7.888,18	7.888,18	6.240,52	1,26
02/2013	LIGIA MICHELINE PRADO	026498089-27	706,51	5.540,55	6.247,06	2.594,29	2,41
02/2013	LUCIANA APARICIO CASTANHEIRA	248720848-10	0,00	18.046,40	18.046,40	5.816,48	3,10
02/2013	LUCIANA DOMINGUES BEZERRA MELO	779785014-34	0,00	7.246,62	7.246,62	4.706,27	1,54
02/2013	LUCIANA ESMELITA DE CARVALHO	883896429-72	0,00	5.000,12	5.000,12	6.052,09	0,83
02/2013	LUCIANA GODOY DE SOUZA	194642278-93	0,00	14.827,36	14.827,36	5.302,30	2,80
02/2013	LUCIANA GONGORA BASTOS COELHO	383865248-71	0,00	1.526,82	1.526,82	2.259,86	0,68
02/2013	LUCIANA MARIA DE ALMEIDA GOMES	841203559-34	0,00	96.990,36	96.990,36	19.054,98	5,09
02/2013	LUIS ANDRE VELOSO TEIXEIRA	996220336-87	0,00	19.199,63	19.199,63	13.283,71	1,45
02/2013	TICIANE CRISTINA CAMPARINE	325564098-28	0,00	5.192,60	5.192,60	2.485,84	2,09
02/2013	MARCELLO MAX CARVALHO	118656688-99	0,00	8.579,13	8.579,13	6.593,55	1,30
02/2013	MARCELO ANTONIO LOPES CRUDI	139074818-95	0,00	165.134,49	165.134,49	13.043,59	12,66
02/2013	MARCELO LUNARDELLI	016220709-33	1.474,05	3.852,01	5.326,06	5.050,80	1,05
02/2013	MARCIO FLECK	894075630-49	0,00	12.593,43	12.593,43	7.939,58	1,59
02/2013	MARCO ANTONIO DA SILVA	089478638-58	0,00	4.710,35	4.710,35	6.086,95	0,77
02/2013	MARIA APARECIDA ABREU LOPES	654790921-20	1.802,27	0,00	1.802,27	7.210,57	0,25
02/2013	MARINA ANDRADE ARAUJO	051464916-07	0,00	11.072,63	11.072,63	9.711,24	1,14
02/2013	MELISSA CARVALHO PORTO	215774298-00	0,00	8.047,83	8.047,83	3.605,25	2,23
02/2013	MICHAEL GOMES DOS SANTOS	033565006-60	647,25	2.852,20	3.299,45	3.504,34	0,94

Página 145 de 557

DEMONSTRATIVO - PLR PAGA POR BENEFICIÁRIO							
COMPETÊNCIA	NOME DO EMPREGADO	CPF	VALOR DA PLR REF. A CCT	VALOR DA PLR REF. AOS ACORDOS PRÓPRIOS	VALOR TOTAL DA PLR PAGA	VALOR DO SALÁRIO BASE	RELAÇÃO ENTRE PLR E SALÁRIO BASE
02/2013	STEFANI CORREIA COSTA	393283428-30	0,00	4.740,04	4.740,04	4.295,51	1,10
02/2013	ROMULO CELESTINO DE MELO	368746048-07	0,00	5.174,94	5.174,94	3.579,41	1,45
02/2013	JORGE LUIZ SALVI	312619458-32	0,00	4.966,00	4.966,00	4.295,51	1,16
02/2013	EVA VAZQUEZ MONTENEGRO MIGUEL	068872138-30	0,00	850.530,17	850.530,17	30.504,31	27,88
02/2013	ROBERTO SANTOS MARTINS	373515258-97	0,00	5.352,23	5.352,23	4.265,88	1,25
02/2013	BRUNO LUIZ VIANA	376140928-13	0,00	5.174,94	5.174,94	3.579,41	1,45
02/2013	FABIANO SHOJI YOSCHITAKI	366227158-10	0,00	5.968,23	5.968,23	4.265,88	1,40
02/2013	RODRIGO ALVES DA SILVA	359678378-09	0,00	5.174,94	5.174,94	3.579,41	1,45
02/2013	EDUARDO FRANCISCO CARVALHO	228475668-26	0,00	5.848,47	5.848,47	4.265,88	1,37
02/2013	MARICLEIDE DIAS GUERRA	971576948-91	218,81	917,91	1.136,72	2.853,86	0,40
02/2013	RAFAEL REQUENA CONTE	389478018-19	0,00	5.282,88	5.282,88	3.877,99	1,36
02/2013	GIOVANNA MENEGON	359811388-90	0,00	5.984,58	5.984,58	4.265,88	1,40
02/2013	FLAVIO APARECIDO GERALDO DA SILVA	378306458-92	0,00	6.321,98	6.321,98	5.041,25	1,25
02/2013	KLEITON HARUO UTIDA	368020768-96	0,00	4.532,42	4.532,42	3.579,58	1,27
02/2013	EDUARDO RODRIGUES DE SOUZA	386097858-66	0,00	5.794,19	5.794,19	4.265,88	1,36
02/2013	JEFFERSON MENEZES DE FARIA	355852948-06	0,00	5.963,57	5.963,57	4.265,87	1,40
02/2013	LEONARDO FRANZIM MAZZI	369468378-00	0,00	5.170,96	5.170,96	4.295,51	1,20
02/2013	IZES DE CASSIA RODRIGUES DA LUZ	022070578-01	0,00	4.902,24	4.902,24	5.127,57	0,96
02/2013	WELLINGTON CARLOS SILVA MACEDO	223420778-90	0,00	1.854,53	1.854,53	1.387,92	1,34
02/2013	GERALDO MILTON LUIZ DOS SANTOS	639434258-49	0,00	7.545,33	7.545,33	3.562,47	2,12
02/2013	DIEGO CLEMENTE BRIANTE	356945718-43	0,00	2.700,42	2.700,42	2.781,03	0,97
02/2013	GARLENICI PRADO DE OLIVEIRA	082950228-90	0,00	3.688,65	3.688,65	3.883,56	0,95
02/2013	LUCIANA CRISTINA GAGLIARDI	278251798-26	0,00	16.153,32	16.153,32	9.989,70	1,62
02/2013	LEANDRO RESENDE CAMARGO DA SILVA	018087398-78	0,00	2.516,59	2.516,59	2.711,82	0,93
02/2013	GABRIELA DA SILVA LEAL	229275368-71	0,00	3.010,80	3.010,80	2.200,83	1,37

Página 185 de 557

DEMONSTRATIVO - PLR PAGA POR BENEFICIÁRIO							
COMPETÊNCIA	NOME DO EMPREGADO	CPF	VALOR DA PLR REF. A CCT	VALOR DA PLR REF. AOS ACORDOS PRÓPRIOS	VALOR TOTAL DA PLR PAGA	VALOR DO SALÁRIO BASE	RELAÇÃO ENTRE PLR E SALÁRIO BASE
02/2013	LEANDRO ARAUJO MOREIRA	026236157-48	0,00	2.967,12	2.967,12	2.719,42	1,09
02/2013	ELIZETE M DA SILVA GOULART	708753917-53	0,00	3.782,20	3.782,20	3.903,08	0,97
02/2013	VILMA ABREU SOUZA DE BARROS	033451967-80	0,00	4.808,99	4.808,99	4.725,24	0,98
02/2013	NEIZA ABREU DA SILVA	765540317-15	0,00	2.809,09	2.809,09	3.903,08	0,72
02/2013	MARIA APARECIDA LAZARONE	439467126-49	0,00	4.167,11	4.167,11	4.299,47	0,97
02/2013	MARCOS VINICIUS LIMA DE MELLO	026623017-03	0,00	3.065,65	3.065,65	3.163,64	0,97
02/2013	SANDRA ALVES DOURADO VIEIRA	479567041-20	0,00	13.041,46	13.041,46	14.273,59	0,91
02/2013	LEONAM MOREIRA DE ALMEIDA	006572827-07	0,00	11.445,92	11.445,92	6.705,11	1,71
02/2013	EDUARDO GOMES BARBOSA	033345297-62	0,00	3.471,64	3.471,64	3.582,80	0,97
02/2013	VERA LUCIA PEREIRA DE FIGUEIREDO COELHO	901631927-15	0,00	7.822,37	7.822,37	4.709,49	1,66
02/2013	AGUINALDO VIEIRA CARVALHO	302802492-68	0,00	2.970,25	2.970,25	3.065,18	0,97
02/2013	CLAUDIA MARA LOPES PECANHA	033972737-30	0,00	7.411,45	7.411,45	3.582,85	2,07
02/2013	CRISTIANO MACIEL DOS SANTOS	025788887-04	0,00	11.806,08	11.806,08	6.705,11	1,73
02/2013	MARCELO CUNHA DE SOUTO	009091327-20	0,00	2.754,71	2.754,71	4.022,14	0,68
02/2013	ALEXANDER HERCULANO DA SILVA	013513147-26	0,00	2.478,83	2.478,83	2.557,86	0,97
02/2013	VANIA MARIA LEITE	013597297-39	0,00	3.524,04	3.524,04	3.636,67	0,97
02/2013	SELMA CARVALHO PERES	758148097-53	0,00	2.892,55	2.892,55	2.259,86	1,28
02/2013	ALEXSSANDER TORRES RODRIGUES	016536247-28	0,00	10.895,78	10.895,78	5.541,37	1,93
02/2013	LEANDRO DE OLIVEIRA BARBOSA	074786857-05	0,00	3.054,10	3.054,10	2.793,89	1,09
02/2013	CRISTIANO JOSE DE ARAUJO SANTOS	047047537-43	0,00	2.707,70	2.707,70	2.734,42	0,99
02/2013	MONICA ANDRADE DE SOUZA DIAS	014876227-16	0,00	3.782,20	3.782,20	3.903,08	0,97
02/2013	FRANCISCO DAS CHAGAS DE ANDRAD	044587067-21	0,00	2.784,12	2.784,12	2.539,90	1,10
02/2013	SOLANGE ZAQUEM THOMPSON MOTTA	849815597-88	0,00	899.099,08	899.099,08	94.749,14	25,89
02/2013	SUELY CARDOSO AMOEDO CUNHA	000508887-84	0,00	3.471,83	3.471,83	3.582,59	0,97
02/2013	MARCELLO PEREIRA GONZALEZ LEAL	008722587-50	0,00	13.922,43	13.922,43	14.273,58	0,98

Página 259 de 557

Do exposto, a auditoria fiscal não desconstituiu o pagamento da verba, nem os reflexos trabalhistas ajustados entre empregado e empregador, mas tão somente não acatou o acordo firmado por estar em desacordo com a norma regulamentadora para que a verba paga à título de participação nos lucros esteja excluída do conceito de salário de contribuição.

II.2 DA PLR PAGA AOS ADMINISTRADORES E/OU DIRETORES NÃO EMPREGADOS

Segundo consta do Relatório Fiscal a participação nos lucros a administradores de uma sociedade anônima está prevista nos artigos 152, 189 e 190 da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Tendo em vista que a referida lei não desvincula da remuneração o pagamento de tal verba e não faz menção de que sobre ela não haverá incidência de contribuição previdenciária, tais pagamentos integram o salário de contribuição desses administradores e sobre os mesmos incidem as contribuições previdenciárias, nos moldes do preceituado nos artigos 22 e 28 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991. Argumenta ainda que a benesse tributária

disciplinada pela Lei n.º 10.101 de 2000 alcançaria apenas as PLR pagas aos segurados empregados tratados no artigo 7º da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), concluindo, por fim, que o pagamento feito a contribuinte individual prescinde de qualquer análise quanto ao cumprimento dos ditames da Lei n.º 10.101 de 2000, uma vez que sempre será tributado.

Em sua impugnação e recurso, a tese do contribuinte recai na assertiva de que os pagamentos realizados a título de PLR aos seus administradores e/ou diretores não empregados (contribuintes individuais), com base na Lei n.º 6.404 de 1976, não sofrem a incidência da contribuição previdenciária tendo em vista que as disposições da Lei das S.A. se prestam a regulamentar o artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal de 1988, assim como os empregados à luz da Lei n.º 10.101 de 2000.

Em que pese as alegações do contribuinte, contudo não há base legal para a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de participação nos lucros e resultados a administradores não empregados. Isto porque a Lei n.º 6.404 de 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações, em seu artigo 152 e parágrafos, estabeleceu somente normas sobre a forma de remuneração dos administradores das sociedades por ações, não versando, sobre a incidência das contribuições em comento, uma vez que a instituição e o regramento de contribuições para a seguridade social encontra-se prevista em lei específica, ou seja, na Lei n.º 8.212 de 1991. Assim, a referida Lei n.º 6.404 de 1976 não tem o condão de regulamentar o disposto no inciso XI do artigo 7º da CF/88. Por sua vez, a Lei n.º 10.101 de 2000 regulamenta a participação nos lucros e resultados das empresas aos seus empregados, não sendo aplicável aos diretores não empregados.

Corroborando com esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal (STF) pacificou sua posição quanto ao tema por meio do RE 569441/RS, relator original Min. Dias Toffoli, redator do acórdão Min. Teori Zavascki, de 30/10/2014 (Info 765), submetido a sistemática de repercussão geral (artigo 543B do Código de Processo Civil CPC), nos seguintes termos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 569.441 RIO GRANDE DO SUL RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. TEORI ZAVASCKI

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. **EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.** INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.

2. **Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.** (g.n.)

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

Por força do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343 de 9/6/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na

sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

Sobre o assunto, pertinente a transcrição das ementas dos acórdãos a seguir:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76.

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91. A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral. (Acórdão 9202-005.705 - 2ª Turma, sessão de 29 de agosto de 2017)

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REMUNERAÇÃO DIRETORES/ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária a previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Inteligência do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76.

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados.

A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91.

A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ).

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral. (Acórdão 9202-004.490 - 2ª Turma, sessão de 29 de setembro de 2016).

O Recorrente também não trouxe qualquer argumentação em relação ao fato de que os beneficiários dos pagamentos eram acionistas, evidenciando assim a concessão aos diretores não empregados (contribuintes individuais) de uma remuneração distinta dos lucros ou em desacordo com as regras previstas no artigo 152 combinado com os artigos 189 e 190 da Lei nº 6.404 de 1976, levando à conclusão de que, efetivamente, a verba paga aos diretores não empregados, caracteriza-se como uma remuneração pelo exercício de atividades na empresa, decorrente da relação contratante/contratado, que é distinta da relação acionista e diretores não empregados. Assim, tais pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória e não indenizatória em decorrência do contrato e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga ligada à sua atividade laborativa.

O Recorrente argumenta que os pagamentos de PLR a diretores não empregados foram feitos em um único período, ou seja, abril de 2013, evidenciando a sua natureza eventual e não habitual, suscitando a regra prevista no artigo 28, § 9º, "e" da Lei nº 8.212 de 1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

e) as importâncias: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

O conceito de "habitual", suscitado pelo recorrente para afastar a incidência de contribuições não se coaduna, com a regra descrita na Lei nº 8.212 de 1991, acima reproduzida. O termo eventual não está relacionado ao número de vezes, mas à correlação direta entre o fornecimento da verba e a prestação de serviços. Ou seja, caso o pagamento não possua qualquer correlação com o trabalho prestado, não sofrerá a incidência de contribuição por tratar-se de uma verba eventual.

Isto posto, não há como acolher a pretensão do Recorrente para excluir o pagamento do PLR dos segurados contribuintes individuais (PLR dos Administradores) do conceito de salário de contribuição, pelos seguintes fundamentos: *i*) o artigo 7º, XI da CF/88 não é auto aplicável; *ii*) a previsão do artigo 7º, XI da CF/88 refere-se apenas aos direitos dos trabalhadores empregados; *iii*) a lei nº 10.101 de 2000 restringe-se expressamente a regulamentar e descrever os requisitos para que o PLR não constitua base de incidência em relação a participação dos lucros/resultados aos empregados; *iv*) a lei nº 6.404 de 1976 não regula dispositivo constitucional do artigo 7º, XI da CF/88, nem tampouco o artigo 28, § 9º, "j" da lei nº

8.212 de 1991; v) o valor da PLR aos administradores/diretores não empregados, mesmo que fundada na lei n.º 6.404 de 1976 não remunera o capital investido; e, vi) não existe previsão expressa na lei n.º 6.404 de 1976 para que os valores pagos não sofram a incidência de contribuição previdenciária.

II.3 DO CANCELAMENTO DAS AUTUAÇÕES EM CASO DE EMPATE QUANDO DO JULGAMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Ao arrepio do que dispõe a legislação tributária, o contribuinte assevera que em caso de empate no julgamento, a autuação deve ser cancelada com fulcro no artigo 112 do CTN. Todavia, como sabido este Conselho prevê que, em caso de empate, caberá ao presidente da turma a prolação do voto de qualidade, na forma prevista nos artigos 25, § 9º do Decreto n.º 70.235 de 1972, com a redação dada pela Lei n.º 11.941 de 2009, e artigo 54 do RICARF.

Há vedação expressa de os órgãos de julgamento afastarem a aplicação ou deixarem de observar lei ou decreto, conforme artigo 26-A do Decreto n.º 70.235 de 1972, a seguir reproduzido:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

(...)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

No mesmo sentido o artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343 de 9 de junho de 2015 reza:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

~~I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.~~

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

~~b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;~~

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

~~e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 1993.~~

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei 73 Complementar n.º 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

~~§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.~~

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la.

A Lei n.º 11.941 de 2009 acrescentou o § 9º do artigo 25 do Decreto n.º 70.235 de 1972, estabelecendo que, no caso de empate nos julgamentos no Carf, nas turmas ou na Câmara Superior, prevalecerá o voto do presidente, que vota ordinariamente em todos os feitos. O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5731) contra a norma, que foi distribuída para o ministro Gilmar Mendes e ainda está aguardando julgamento.

Ante o exposto, além de não possuir amparo legal, o pedido formulado se refere a resultado de um evento futuro e incerto, uma vez que, se não ocorrer o empate no

juízo não haverá decisão pelo voto de qualidade. Por outro lado, se a situação se concretizar, não necessariamente o voto será contrário ao contribuinte no sentido da manutenção do lançamento.

Isto posto, não há como ser acatado o pedido do Recorrente quanto à aplicação do artigo 112 do CTN.

II.4 DA (IN)APLICABILIDADE DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Nas suas razões recursais o Recorrente alega que por absoluta ausência de previsão legal não poderão ser exigidos os juros calculados com base na taxa Selic sobre a multa de ofício lançada.

O artigo 161 do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe sobre a incidência de juros sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento nos seguintes termos:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Por sua vez, os artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430 de 1996, trazem a previsão expressa da incidência de juros sobre a multa:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Ademais a matéria já se encontra pacificada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais através de Súmula nº 108, a seguir:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Uma vez sumulada a matéria, esta é de observância obrigatória pelos membros do CARF, a teor do disposto no artigo 72 do RICARF:

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

Desse modo, não há mais que se discutir a aplicação ou não de juros sobre multa de ofício, não assistindo razão ao Recorrente neste ponto.

Conclusão

Em razão do exposto, vota-se por rejeitar a preliminar arguida e também no mérito em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto em epígrafe.

Débora Fófano dos Santos