



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16539.720005/2012-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-011.608 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 06 de março de 2024
Recorrente CONCESSAO METROVIARIA DO RIO DE JANEIRO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/11/2009

PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE AS REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Constituem fatos geradores de obrigações tributárias as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e as pagas ou creditadas aos contribuintes individuais.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PROCEDIMENTO FISCAL INICIADO. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. EFEITOS.

A entrega de declaração retificadora após iniciado o procedimento fiscal não gera qualquer efeito no lançamento de ofício (Súmula CARF nº 33).

PERDA DA ESPONTANEIDADE. PAGAMENTOS EFETUADOS DURANTE A AÇÃO FISCAL.

Espontaneidade afastada. Não se considera espontâneo os recolhimentos efetuados pelo contribuinte durante a ação fiscal. Possibilidade apenas de apropriação pela autoridade preparadora dos valores efetivamente recolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o pagamento da multa do auto de infração 51.032.258-1.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Jose Marcio Bittes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 510 e ss).

Pois bem. Trata-se de Auto de Infração por descumprimento de obrigações principais e acessórias, consoante discriminação adiante esmiuçado.

AI DEBCAD 51.014.953-7, importando R\$ 1.643.826,17, motivado pelo lançamento das contribuições relativas à parte da empresa (rubrica 12 e 14, alq. 20%) e devidas a título de GILRAT (rubrica 13, alq. 1%), com lastro em fundamentação legal contida no respectivo relatório FLD, competências 01 a 11/2009;

AI DEBCAD 51.014.954-5, importando R\$ 474.729,31, incidindo a parte devida por segurados empregados (rubrica 11) e contribuintes individuais (rubrica 1F), com lastro em fundamentação legal contida no respectivo relatório FLD, competências 01 a 11/2009.

AI DEBCAD 51.014.955-3, importando R\$ 441.980,29, incidindo a parte devida por outras entidades e fundos (rubrica 15, alq. 5,8%), com lastro em fundamentação legal contida no respectivo relatório FLD, competências 03 a 11/2009;

AI DEBCAD nº 51.032.258-1, no valor de R\$ 16.170,98, em razão de deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ou apresentar documento ou livro que não atenda às formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, com lastro em fundamentação legal contida na folha de rosto do AI – CFL 38;

AI DEBCAD nº 51.032.259-0, no valor total de R\$ 1.617,12 motivado pela não arrecadação, mediante desconto das remunerações, das contribuições dos segurados contribuintes individuais a seu serviço, com lastro na fundamentação legal contida na folha de rosto do AI – CFL 59;

O relatório fiscal aduz que (fls. 5/31):

1. A PLR está prevista em acordo coletivo de trabalho;

2. *De acordo com o estabelecido na Cláusula 33a, o Programa de Participação nos Lucros e Resultados será subdividido em:*
 - a) *Atingimento das metas corporativas e de departamento e;*
 - b) *Resultado da pesquisa de opinião denominada de IQS - índice de Qualidade do Serviço.*
3. *Ainda de acordo com a referida Cláusula, Metas Corporativas são aquelas obtidas através do resultado previsto para o EBITDA da empresa e Metas de Departamento são aquelas escolhidas dentre as previstas no contrato de gestão de cada liderança.*
4. *O conceito de EBITDA (...) ou Lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização busca avaliar o lucro referente às atividades operacionais da empresa, sem levar em consideração os efeitos financeiros e dos impostos. Trata-se de um resultado, um número, um indicador que, por si só, não define critérios para a distribuição da PLR.*
5. *A empresa atendeu à solicitação em 26/09/2012, através de correspondência que compõe o ANEXO 1 deste Relatório Fiscal, com as alegações transcritas abaixo:*
6. *"A Meta Corporativa não possui maiores dúvidas, pois se refere ao denominado "EBITDA", que consiste no lucro bruto menos as despesas operacionais, sendo excluídas a depreciação e as amortizações do período e os juros. Para o período sob análise a meta corporativa era de R\$ 121.745.000,00 (cento e vinte e um milhões, setecentos e quarenta e cinco mil reais)."*
7. *"O índice de Qualidade do Serviço ("IQS") é uma pesquisa de opinião feita com os usuários. A depender da pontuação obtida, o valor a ser distribuído é incrementado."*
8. *"Por fim, as metas de departamento, também denominadas de desempenho funcional, eram aquelas fixadas dentro de cada setor, pelo gestor da área, mediante contrato de gestão, sendo definidos os pontos que deveriam ser cumpridos para fins de atingimento das metas. Diante da multiplicidade de áreas de trabalho e dos objetivos afeitos a cada uma, estes contratos eram estabelecidos de forma individualizada, sendo indicados os pesos e pontuações de cada atividade. As planilhas ora apresentadas bem demonstram a clareza destas regras (Doc. nº 04).*
9. *Com relação à pesquisa de opinião, a empresa se limitou a informar que a aferição fora feita pelo IBOPE, tendo apresentado a planilha a seguir, contendo, de forma sucinta, os resultados alcançados.*
10. *As regras aplicáveis aos diretores, gerentes, coordenadores e encarregados não eram as mesmas aplicadas aos demais funcionários da empresa, notadamente pela diferença e importância dos cargos ocupados por estes. Esta distinção, contudo, encontra-se ausente do ACT.*
11. *As Metas de Departamento eram, de fato, definidas segundo critérios alheios ao ACT, uma vez que dele não faziam parte integrante, deixando de atender ao*

requisito legal previsto no § 1º do art 2º da Lei nº 10.101/00, qual seja: a definição de regras claras e objetivas.

12. *Os parâmetros de ordem subjetiva verificados na diferença de tratamento dispensado para os cargos de gerência, coordenação e de encarregados em detrimento dos demais, além da possibilidade de revisão unilateral de quaisquer metas terminam por fulminar o espírito da Lei nº 10.101/00, constituindo-se os pagamentos efetuados a título de PLR em base de cálculo de contribuições previdenciárias.*
13. *O ACT afronta o disposto no art. 2º, § 1º, inciso II, que determina que os programas de metas, resultados e prazos, devem ser pactuados previamente.*
14. *Foram identificados pagamentos a contribuintes individuais, apurados mediante confronto de informações entre folha de pagamento, contabilidade, DIRF e GFIP, adotando-se a base, em caso de divergência, a de maior valor; quanto ao AI CFL 38, a empresa deixou de apresentar comprovantes de pagamentos a diversos contribuintes individuais, devidamente solicitados em TIF;*
15. *No que interessa ao AI CFL 59, também deixou a empresa de arrecadar, mediante desconto, as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais, relativas à PLR e outros pagamentos a contribuintes individuais.*

Inconformada com a autuação, cientificada em 26.11.2012, a empresa apresentou impugnação em 26.12.2012, que, em síntese, argumenta que (fls. 341/372):

1. *O PLR foi fruto de acordo coletivo, o que demonstra atendimento à Lei nº 10.101/00, art. 2º, II;*
2. *Clareza e objetividade das regras dependem de interpretação de quem analisa o PLR e para a impugnante, tais regras são claras e objetivas;*
3. *O EBITDA é um indicador que, uma vez alcançado, determina o pagamento de PLR;*
4. *O índice de Qualidade do Serviço ("IQS") consiste em pesquisa acerca da qualidade do serviço, tal como previsto no Acordo Coletivo de Trabalho (Doc.nº03). O "IQS" representava um valor que seria pago a todos os segurados, indistintamente, pela satisfação dos clientes da IMPUGNANTE com o serviço prestado.*
5. *De acordo com a nota obtida, seria pago um valor a título de "IQS". Este valor seria uma parte do montante total a ser pago a título de Participação nos Lucros e Resultados. Por exemplo, tendo sido obtida a Nota 8,6, apurado por pesquisa realizada em novembro de 2008. Esta nota representou um valor, por funcionário, de R\$ 420,00 (quatrocentos e vinte reais), o qual foi pago a título de adiantamento de "PLR", conforme estabelecido no Acordo Coletivo de Trabalho (Doc. nº 03).*
6. *A individualização do "PLR" era feita por meio das Metas de Departamento, as quais eram estabelecidas por cada uma das áreas da IMPUGNANTE, com a verificação de metas para cada tipo de função. A definição dessas metas fazia*

parte dos contratos de gestão, apresentados a cada um dos segurados da IMPUGNANTE.

7. *Por óbvio, não era possível que todas as metas, relativas a cada urna das funções desempenhadas pelos quase três mil funcionários da IMPUGNANTE, estivessem dispostas em seu Acordo Coletivo de Trabalho (Doc nº 03), sob pena de que o mesmo se tornasse incompreensível.*
8. O CARF entende que é impossível prever, em acordo coletivo de trabalho, todas as metas de trabalho;
9. A assinatura do sindicato da categoria atesta que a PLR era clara e específica;
10. A revisão unilateral busca salvaguardar os segurados da impugnante das intempéries que podem ocorrer e para as quais eles não tenham quaisquer condições de adotar comportamentos em ordem de evitá-los;
11. *A própria legislação autoriza esse tipo de exceção, na medida em que não exige os índices de produtividade, qualidade e lucratividade da empresa sejam pactuados previamente. Então, a disposição constante do Acordo Coletivo de Trabalho (Doc. nº03) está em absoluta conformidade com as exigências constantes da Lei nº 10.101/00.*
12. *[...] na Lei nº 10.101/00, não há nada que discipline que o Programa de Participação nos Lucros e Resultados deve observar os mesmos limites para todos os segurados. Ou seja, se a lei não traz essa proibição, não há como o intérprete aplicá-la.*
13. A Lei nº 10.101/00 não traz exigência de que o PLR deva atingir a todos os segurados, independentemente da função desempenhada, de maneira uniforme;
14. Os cargos de gerência impactam de forma diferenciada no resultado final da impugnante, visto que os papéis desempenhados na empresa não são uniformes, o que implica em percentuais diferentes de bonificação;
15. *A regra é absolutamente a mesma para todos. A diferença se verifica no valor a ser vertido para os encarregados, coordenadores e gerentes, eis que estes recebem um percentual superior àquele atribuído aos segurados sem cargo de liderança;*

DO PAGAMENTO A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

16. A impugnante retificou várias GFIPs no decorrer do procedimento fiscalizatório, realizando respectivo recolhimento, o que não foi considerado pela fiscalização, devendo permanecer apenas a parte relativa à multa, não à obrigação principal;
17. Verbas indenizatórias não podem sofrer incidência de contribuição previdenciária;
18. *Tais pagamentos foram feitos em razão da ruptura de projetos especiais, tendo nítido caráter indenizatório, sendo-lhes, em tudo, aplicáveis as mesmas conclusões dos demais pagamentos.*

19. *A pretensão da D. Autoridade Fiscal sobre valores pagos a contribuintes individuais, que em nada se subsumem ao conceito de remuneração, na base de cálculo das contribuições previdenciárias, importa em verdadeira afronta ao artigo 195, da Constituição Federal, e ao artigo 28, da Lei nº 8.212/91.*
20. O STF firmou entendimento segundo o qual não incidem contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias;
21. Requer seja reconhecido pagamento do AI DEBCAD 51.032.258-1; improcedência do lançamento; reconhecimento das retificações e pagamentos complementares feitos no curso do procedimento fiscal; subsidiariamente, tributação apenas dos pagamentos que não tenham observado o acordo coletivo e não todo o programa.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 510 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE AS REMUNERAÇÕES DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Constituem fatos geradores de obrigações tributárias as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e as pagas ou creditadas as contribuintes individuais.

AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar a empresa Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS RELACIONADOS COM AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração a empresa deixar de exibir qualquer documento ou livro relacionado com as contribuições para a Seguridade Social, devidamente solicitados em termo próprio, nos termos do art. 33, §§ 2º e 3º, da Lei n.º 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OS RESULTADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO QUANDO PAGA EM DESACORDO COM LEI.

Pagamentos a título de participação no lucros ou resultados efetuados em desconformidade com a lei que rege a matéria integram o salário de contribuição previdenciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 533 e ss), reiterando, em grande parte, os termos de sua impugnação, no sentido de que:

- (i) O Programa de Participação nos Lucros e Resultados da RECORRENTE relativo ao ano de 2009 observou todos os requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/00, motivo pelo qual não poderia ter sido glosado pela Doute Autoridade Fiscal;
- (ii) Sejam reconhecidas as retificações e pagamentos complementares, feitos no curso do procedimento fiscal, e que deixaram de ser considerados pela Doute Autoridade Fiscal, sob pena de configuração do malsinado *bis in idem*;
- (iii) Os pagamentos feitos - aos contribuintes individuais, que deixaram de ser oferecidos à tributação, possuem natureza indenizatória e, por tal razão, não podem ser incluídos na folha de salários da RECORRENTE, sob pena de afronta ao disposto no artigo 195, da Constituição Federal; e,
- (iv) Caso não sejam acolhidos os itens anteriores, o que se admite apenas em homenagem ao princípio da eventualidade, sejam glosados os pagamentos feitos a título de "PLR" que não tenham observados os limites descritos no Acordo Coletivo de Trabalho Vigência 2009/2010 (doc. nº 03 — impugnação), e não todo o programa.
- (v) Por fim, seja reconhecida a integral extinção do Auto de Infração identificado pelo "DEBCAD" nº 51.032.258-1, ante o pagamento feito pela RECORRENTE, com a devida redução de 50% (cinquenta por cento), em razão da observância do prazo de 30 (trinta) dias a contar da ciência da autuação para a efetivação do pagamento em questão (Doc. nº 02).

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito.

2.1. Participação nos Lucros e Resultados.

Pois bem. O recorrente insiste em sua tese de defesa e alega que o Programa de Participação nos Lucros e Resultados, relativo ao ano de 2009, teria observado todos os requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/00, motivo pelo qual não poderia ter sido glosado pela fiscalização.

Subsidiariamente, alega que, caso não seja acolhido o argumento anterior, requer sejam glosados os pagamentos feitos a título de "PLR" que não tenham observados os limites descritos no Acordo Coletivo de Trabalho Vigência 2009/2010 (doc. nº 03 — impugnação), e não todo o programa.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria e tecer alguns comentários.

O direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa já é previsto nas Constituições da República Federativa do Brasil já desde a Carta de 1946 (artigo 157, inciso IV), passando por todas as demais que a sucederam. Atualmente, encontra-se fundamentado na Constituição Federal de 1988, artigo 7º, inciso XI, *verbis*:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

... omissis ...

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

A Constituição afirma que a participação do trabalhador nos lucros será desvinculada da remuneração, conforme definido em lei. A desvinculação entre PLR e remuneração, portanto, está condicionada à obediência aos termos definidos em lei. Regra comezinha de interpretação jurídica afirma que a lei não contém palavras inúteis. Logo, se a Constituição expressamente afirma que a participação dos empregados nos lucros e resultados se dará **conforme definido em lei**, não cabe ao intérprete excluir a necessidade da regulamentação legal.

Em face do caráter de não autoaplicabilidade que decorre da redação dada ao dispositivo (“conforme definido em lei”), após longo período no qual vigoraram Medidas Provisórias, a questão passou a ser disciplinada pela Lei nº 10.101, de 19/12/2000.

Este normativo passou a regular e dispor sobre os elementos necessários ao efetivo exercício do direito constitucionalmente previsto. Ainda, no que tange à questão da incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos levados a efeito sob o título de participação nos lucros e resultados, muito embora a Lei nº 10.101/2000, por si só, não disponha de qualquer cláusula de não-incidência, vez que tal tarefa é afeta à Lei nº 8.212/91, artigo 28, § 9º, alínea “j”, as previsões contidas nos artigos 2º e 3º do normativo se constituem regras básicas a serem observadas para efeito de aplicabilidade da previsão contida no artigo 28, § 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91.

Dessa maneira, impõe-se o pensamento segundo o qual, para que o pagamento da participação nos lucros e resultados não seja objeto de incidência de contribuição previdenciária, há que se observar os comandos da Lei nº 10.101/2000, não obstante este mesmo normativo excluir tal benefício do conceito de remuneração para efeitos trabalhistas. Ou seja, não basta que determinado pagamento seja rotulado como PLR para que, *ipso facto et de jure*, seja considerado como parcela sobre a qual não incide a tributação previdenciária, mas, ao contrário, por força da

eficácia cogente da Lei nº 8.212/91, a não incidência deflui como mero resultado da apreciação da correção do pagamento à luz da Lei nº 10.101/00. Assim, a não incidência previdenciária é consectário da harmonia entre os diplomas, de forma que os fatos materiais, em acordo com a Lei nº 10.101/00 tenha suprimida a sua carga de incidência tributária-previdenciária.

Sobre o tema já decidiu o Pretório Excelso:

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. 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 569.441, Rel. p/ o Ac. Min. Teori Zavascki, J. 30-10-2014, P. DJE de 10-2-2015, com repercussão geral tema 344)

Sob o prisma do Texto Fundamental de 1988, esta em momento algum atribuiu ao pagamento feito a título de PLR a imunidade tributária! O que ela fez, e nisto foi taxativa, foi desvincular a PLR da remuneração do empregado, para efeitos trabalhistas. Assim, o que o legislador constituinte teve em mente foi a intenção de criar uma forma remuneratória que não se vinculasse às demais parcelas de natureza retributiva e, dessa forma, não constituísse, de per si, como uma obrigação contínua do empregador. No entanto, não houve, sob qualquer vertente exegética que se adote, o estabelecimento de imunidade. Se assim tivesse pretendido o legislador, teria sido taxativo, tal qual o foi em outras passagens da Carta, por exemplo, o seu artigo 150, inciso VI.

Na esteira do exposto, convém trazer à colação o disposto na Lei nº 10.101/2000, *in verbis*:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

Art. 3º A participação de que trata o art. 29 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.

... omissis ...

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

Dos dispositivos transcritos, alguns requisitos ressoam como imperativos ao tratamento do pagamento da participação nos lucros e resultados, são eles:

- a) Negociação entre empresa e empregados, compondo a relação inter-negocial de integração entre os elementos integrantes da atividade empresária, quais sejam, o capital e o trabalho;
- b) Materialização da negociação em um instrumento de regulação do direito;
- c) Previsão de regras claras e objetivas quando à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas;
- d) Previsão de mecanismos de aferição das informações relativas ao cumprimento da previsão contida no instrumento de negociação;
- e) Previsão da periodicidade da distribuição, do período de vigência e de prazos par revisão do acordo;
- f) Arquivamento do instrumento de negociação na entidade sindical dos trabalhadores; e,
- g) Que o pagamento, seja de antecipação, seja da distribuição de valores a título de participação, não ocorram em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

A Lei nº 8.212, de 1991, determina de modo expresse que a participação nos lucros e resultados, quando paga em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, sofre a incidência da contribuição previdenciária. Nesta hipótese (pagamento em desacordo com a lei), trata-se de parcela devida ao trabalhador pelo trabalho, que se amolda à previsão contida no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, a PLR paga em desacordo com a lei situa-se no campo da incidência, não estando alcançada pela regra de imunidade, que atinge apenas a PLR paga nos termos da lei.

No caso dos autos, entendeu a fiscalização que os valores de PLR pagos pelo recorrente estariam em desacordo com a lei, de modo que deveriam se submeter à tributação. Eis a síntese da motivação adotada pela fiscalização e constante no Relatório Fiscal (e-fls. 13 e ss):

[...] **Dos Levantamentos E2 e E21: Participação nos Lucros e Resultados- PLR**

2.3 — A auditoria fiscal constatou que a empresa efetuou pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados — PLR, em desacordo com a legislação vigente, considerados como FG das contribuições previdenciárias discriminadas nos itens 2.1.a e 2.1.b.

(...)

2.8 — De acordo com o estabelecido na Cláusula 33ª, o Programa de Participação nos Lucros e Resultados será subdividido em:

a) Atingimento das metas corporativas e de departamento e;

b) Resultado da pesquisa de opinião denominada de IQS — Índice de Qualidade do Serviço.

2.9 — Ainda de acordo com a referida Cláusula, Metas Corporativas são aquelas obtidas através do resultado previsto para o EBITDA da empresa e Metas de Departamento são aquelas escolhidas dentre as previstas no contrato de gestão de cada liderança.

2.10 — O conceito de EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) ou Lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização busca avaliar o lucro referente às atividades operacionais da empresa, sem levar em consideração os efeitos financeiros e dos impostos. **Trata-se de um resultado, um número, um indicador que, por si só, não define critérios para a distribuição da PLR.**

(...)

2.18- Como se verifica nos excertos selecionados dos textos da ACT e da correspondência enviada pela empresa em 26/09/2012, as Metas de Departamento eram, de fato, definidas segundo critérios alheios ao ACT, uma vez que dele não faziam parte integrante, deixando de atender ao requisito legal previsto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, qual seja: **a definição de regras claras e objetivas.**

2.19- Além do argumento citado no parágrafo anterior deve-se levar em consideração também que os **parâmetros de ordem subjetiva** verificados na diferença de tratamento dispensado para os cargos de gerência, coordenação e de encarregados em detrimento dos demais, além da **possibilidade de revisão unilateral de quaisquer metas** terminam por fulminar o espírito da Lei nº 10.101/00, constituindo-se os pagamentos efetuados a título de PLR em base de cálculo de contribuições previdenciárias.

2.20- Outrossim, verifica-se que o ACT afronta o disposto no art. 2º, § 1º, inciso II, que determina que os programas de metas, resultados e prazos, devem ser **pactuados previamente.**

(grifos ausentes no original)

A leitura dos trechos acima reproduzidos permite verificar que a fiscalização, quanto a este ponto da autuação, pautou sua convicção em cinco argumentos, quais sejam:

- (i) O EBITDA não seria um critério para distribuição do PLR;
- (ii) Os gerentes, coordenadores e encarregados não estavam sujeitos às mesmas regras dos demais empregados, sendo que tal fato não está refletido no acordo;
- (iii) As metas de departamento não eram claras e objetivas;
- (iv) Revisão unilateral do plano e subjetividade;
- (v) A cláusula 33 do acordo coletivo não atendia à legislação, pois o programa de metas deveria ser prévio.

A DRJ decidiu por manter o lançamento, na integralidade. A esse respeito, é importante destacar que votaram pela conclusão os julgadores Adriano Brito Rebouças Freitas e Lilian Freitas da Silva que entenderam como motivação comprovada para descaracterização do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados apenas a previsão de possibilidade de revisão unilateral das regras do programa por parte da empresa.

Dessa forma, dos três julgadores presentes e que participaram do julgamento na DRJ, dois votaram pelas conclusões, motivo pelo qual, essa foi a fundamentação adotada pela decisão recorrida para motivar a descaracterização do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados.

A esse respeito, estando descumprido apenas um requisito do dito programa, tal fato é suficiente para a desconconsideração do plano, motivo pelo qual, a análise deste voto levará em consideração a motivação adotada pela decisão recorrida, mas lembrando que o apelo recursal devolve toda a matéria à análise deste Conselho. Este proceder é pertinente, posto que basta o descumprimento de apenas um requisito para a descaracterização do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados.

Pois bem!

O cerne da controvérsia diz respeito ao seguinte excerto da Cláusula 33ª do Acordo Coletivo, cuja redação segue transcrita abaixo:

CLÁUSULA 33a — PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

[...] A EMPRESA poderá dentro dos mecanismos de aferição das informações e metas, conforme estabelece o § 10, do inciso I, do artigo 20, da Lei 10.101/00, **a seu exclusivo critério**, redimensionar o atingimento de quaisquer metas, desde que tenha havido, durante o período de apuração das mesmas, influência externa e alheia a intervenção dos participantes, influenciando, com isso o seu direito substantivo de participação (garantido em lei), comprometendo, em decorrência, o atingimento das regras adjetivas previamente estabelecidas.

Todos os pagamentos efetivados a título de PLR (Participação nos Resultados) não integrarão a remuneração para nenhum efeito, conforme estabelece o artigo 30, da Lei 10.101/00.

As partes se comprometem, a partir de 1º de setembro de 2009, iniciar a negociação visando a implantação do Programa Participação nos Lucros e Resultados para o exercício de 2010, na forma da Lei, com a realização de reuniões que serão definidas, pelas partes, na primeira reunião que for realizada, com previsão de término para o dia 30 de novembro de 2009. O não cumprimento da obrigação de fazer estabelecida nessa cláusula de — iniciar a negociação no prazo acima estabelecido - acarretará a parte infratora a multa de R\$ 50,00, por funcionário e por dia de atraso. A multa será revertida aos trabalhadores..

(destaque ausente no original)

A esse respeito, tenho posicionamento coincidente com o adotado pela decisão recorrida, eis que a cláusula acima transcrita, evidencia que os valores pagos foram aferidos mediante mecanismos alheios a qualquer negociação, baseados em critérios unilaterais, próprios e exclusivos da empresa, consistindo, portanto, em mera gratificação, sob a roupagem de um sistema de bonificação.

A propósito, o legislador visa a conferir ao trabalhador o direito de usufruir os resultados preestabelecidos alcançados e devidamente aferidos de acordo com uma produtividade/critério negociado com a empresa. Não se incentiva produtividade se de modo unilateral e a critério exclusivo da empresa, é possível o redimensionamento do atingimento de quaisquer metas.

A Participação nos Lucros e Resultados tem como objetivo principal integrar capital e trabalho, visto que os dois concorrem para a obtenção do resultado da empresa e deve ser atribuída pelo conjunto da força laboral, por critérios tão-somente objetivos.

Sem o cumprimento dessa exigência, deixa de se constituir em motivação para a força de trabalho como um todo e passa a representar uma gratificação compensatória pelo esforço individual apresentado, de modo que os valores pagos por liberalidade da empresa não estão isentos de contribuição previdenciária.

Ademais, a revisão unilateral do programa, pela empresa, prevista em ACT, pela ocorrência de “influência externa e alheia a intervenção dos participantes” acaba por burlar a necessidade de pactuação prévia das metas, instituída pelo art. 2º, § 1º, inciso II, da Lei nº 10.101/00.

Para além do exposto, conforme bem destacado pela decisão recorrida, não se pode dar guarida ao pleito defensivo no sentido de tributar apenas os valores pagos “que não tenham observado os limites descritos no Acordo Coletivo”, dado que a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 28, § 8º, letra “j”, determina que apenas quando paga ou creditada de acordo com lei específica, a PLR está excluída da base de cálculo, o que não aconteceu no caso dos autos.

A forma de PLR estabelecida no ACT, deu-se em descompasso com a lei de regência, o que descaracteriza o programa como um todo, tanto porque não há como se saber os exatos limites descritos no ACT, já que este não é claro e objetivo o suficiente para tal, além de que critérios estranhos ao próprio ACT foram utilizados para pagamento a título de PLR.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

2.2. Pagamento a contribuintes individuais.

Em relação ao lançamento em epígrafe, o sujeito passivo alega que os pagamentos feitos - aos contribuintes individuais, que deixaram de ser oferecidos à tributação, possuiriam natureza indenizatória e, por essa razão, não poderiam ser incluídos na folha de salários, sob pena de afronta ao disposto no artigo 195, da Constituição Federal.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

Conforme bem demonstrado pela decisão recorrida, o recorrente não apresentou maiores informações do que seriam os pagamentos decorrentes de “rupturas de projetos especiais”, menos ainda colacionou os contratos respectivos, limitando-se a compará-las ao terço constitucional de férias. Tal paralelo é forçoso, já que a remuneração em debate foi oferecida a contribuintes individuais, não a segurados empregados.

A falta de substância probatória aliada ao caráter específico de rubricas excluídas do salário de contribuição, põe força expressa do art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, levam à permanência da tributação nos moldes originalmente efetuados.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

2.3. AI DEBCAD nº 51.032.258-1 (CFL 38).

Em relação ao **AI DEBCAD nº 51.032.258-1 (CFL 38)**, entendo que assiste razão ao recorrente, eis que o sujeito passivo reconheceu o débito, tendo efetuado, inclusive, o seu pagamento, no montante de 50%, utilizando-se do redutor da multa previsto na legislação de regência, nos moldes em que previsto no anexo “IPC – Instruções Para o Contribuinte”.

A guia juntada pelo sujeito passivo, conforme petição de e-fl. 464, se refere ao pagamento do **AI DEBCAD nº 51.032.258-1 (CFL 38)**, no valor de R\$ 8.085,49, tendo-o imputado corretamente o pagamento, mas que por equívoco, não foi reconhecido pela decisão recorrida.

Destaco, nesse particular, que a lide foi instaurada em razão de o voto proferido pela decisão recorrida, não ter reconhecido o pagamento do referido crédito tributário, conforme aqui se pleiteia, o que ocasionou o conhecimento deste litígio nesta instância.

Ressalta-se, ainda, que nos termos do despacho de e-fl. 475, parte do pagamento foi alocado indevidamente no DEBCAD 51.032.259-0, impossibilitando a extinção total do débito pretendida pelo contribuinte, o que pode ter induzido a erro o entendimento da decisão recorrida.

Ante o exposto, em razão do pagamento com o redutor de 50%, não subsiste mais a multa lançada no **AI DEBCAD nº 51.032.258-1 (CFL 38)**.

2.4. Retificação de GFIPs e pagamento durante ação fiscal.

Tal como na impugnação, o apelo recursal se limita a alegar que teria corrigido a GFIP e efetuado os recolhimentos durante a ação fiscal, devendo permanecer apenas a parte relativa à multa, não a obrigação principal.

Inicialmente, cumpre destacar que o Decreto n. 70.235/72, em seu art. 7º, §1º, dispõe que o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Nesse contexto, tem-se que o início da ação fiscal, caracterizado pela ciência do contribuinte quanto ao primeiro ato de ofício praticado por servidor competente, afasta a espontaneidade do sujeito passivo em relação a atos anteriores e obsta a retificação das declarações relacionadas ao procedimento instaurado (Súmula CARF nº 33).

Dessa forma, correta a decisão recorrida ao consignar que as GFIPs retificadas em curso da ação fiscal não devem produzir efeito no presente crédito, já que a empresa perdera a espontaneidade a partir da ciência do termo que dá início ao procedimento fiscal (em 12.01.2012), mercê do art. 138, § único, do CTN.

Por fim, destaque-se que amortização de Auto de Infração por eventual recolhimento não alocado não é de competência do presente órgão julgador, devendo ser postulado perante a Receita Federal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de reconhecer o pagamento da multa lançada no **AI DEBCAD nº 51.032.258-1 (CFL 38)**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite