



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16682.720227/2014-97
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2401-004.913 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de julho de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes SOUZA CRUZ S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

RECURSO DE OFÍCIO. BASE DE CÁLCULO. DUPLICIDADE. EQUÍVOCO.

Confirma-se, em sede de recurso de ofício, a exclusão de valores incluídos na base de cálculo do tributo, quando comprovado o lançamento em duplicidade.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DECADÊNCIA. FATO GERADOR. TERMO INICIAL DO PRAZO QUINQUENAL.

Na hipótese de pagamento de remuneração variável com base na Participação nos Lucros ou Resultados, o fato gerador das contribuições previdenciárias é mensal e aperfeiçoa-se no último átimo do respectivo mês em que ocorreu a prestação de serviços pelos trabalhadores. A partir daí, conta-se o prazo de cinco anos para a constituição do crédito tributário mediante o lançamento de ofício, quando há antecipação de pagamento.

NULIDADE. DEFICIÊNCIA DA CAPITULAÇÃO LEGAL.

Descabe cogitar de nulidade do lançamento tributário quando os requisitos legais para a lavratura do auto de infração foram devidamente observados pela autoridade fiscal.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS DESLIGADOS. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS.

Nas situações de desligamento de segurado empregado, decorrentes de rescisão do contrato de trabalho, a parcela paga na rescisão a título de Participação nos Lucros ou Resultados não entra no cômputo da vedação ao pagamento em mais de duas vezes no ano civil ou em periodicidade inferior ao previsto na lei de regência. Em todos os casos comprovados nos autos, por

meio de documentação hábil, afasta-se a incidência da tributação por desrespeito à periodicidade.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. MAIS DE UM INSTRUMENTO COLETIVO DE NEGOCIAÇÃO. PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS. COMPATIBILIZAÇÃO.

Não há óbice na lei de regência ao pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados mediante dois planos distintos, tais como convenção e acordo coletivo. Nada obstante, é obrigatória a compatibilização, na origem, entre os instrumentos coletivos de negociação para a realização dos pagamentos a um mesmo segurado em frequência igual ou superior ao prazo legalmente estipulado e, no máximo, duas vezes no mesmo ano civil, sob pena de incidência da tributação sobre os valores pagos.

TERCEIROS. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA AO INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZAÇÃO E REFORMA AGRÁRIA (INCRA). INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

(Súmula Carf nº 2)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso de ofício e, no mérito, negar-lhe provimento. Por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar a preliminar de nulidade. Por maioria, não reconhecer a decadência da competência 03/2009, vencido o relator. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os valores lançados referentes à empregada Elizabeth Piovezan Benamor. Vencidos o relator e os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa que davam provimento parcial em maior extensão ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores pagos a título de PLR que, dentro de cada semestre civil, não excederam a periodicidade semestral. Os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa também votaram pela exclusão dos valores relativos à empregada Elizabeth Piovezan Benamor. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess. Julgamento iniciado na reunião de junho, quando o relator proferiu o seu voto. Julgamento realizado em julho, sem a presença do relator, pois faltou à sessão de julgamento do dia 3/7/2017.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Alexandre Tortato - Relator

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andréa Viana Arrais Egypto e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

Relatório

Tratam-se de recurso voluntário (fls. 4187/4242) e de ofício interpostos em face do acórdão nº. 07-38.318 (fls. 4077/4109) proferido pela DRJ Florianópolis/SC, cuja ementa restou assim redigida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI.

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

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI.

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. EMPRESA URBANA. EXIGIBILIDADE.

A contribuição para o INCRA, mesmo após a promulgação da Constituição Federal de 1988 e a publicação das Leis nº 7.787/89, nº 8.212/91 e nº 8.213/91, permanece plenamente exigível, inclusive em relação às empresas dedicadas a atividades urbanas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE Nº 08 DO STF.

A decadência das contribuições sociais previdenciárias é regida pelas disposições contidas no Código Tributário Nacional, conforme determinado pela Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal nº 08, publicada no DOU de 20/06/2008. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade de atos legais regularmente editados.

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

Os Autos de Infração (AI DEBCAD nº 51.059.290-2, AI DEBCAD nº 51.059.291-0 e AI DEBCAD nº 51.059.292-9) do presente processo originam-se da exigência de contribuições não recolhidas à Seguridade Social e a Terceiros, em razão de ter a fiscalização considerado que os pagamentos à título de Participação nos Lucros ou Resultados teriam sido realizados em desacordo com a Lei 10.101, de 2000, nos termos do Relatório Fiscal de fls. 122/163.

O processo foi constituído dos seguintes autos de infração:

- a) AI DEBCAD nº 51.059.290-2, no valor de R\$ 10.183.300,80, que apura as contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, incidentes sobre valores pagos a segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR;
- b) AI DEBCAD nº 51.059.291-0, no valor de R\$ 1.461.082,35, que apura as contribuições devidas às Terceiras Entidades e Fundos (Terceiros): FNDE (Fundo Nacional) de Desenvolvimento da Educação), INCRA (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária) e SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), incidentes sobre valores pagos a segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR;
- c) AI DEBCAD nº 51.059.292-9, no valor de R\$ 1.106.880,54, que apura as contribuições devidas às Terceiras Entidades e Fundos (Terceiros): SESI (Serviço Social da Indústria) e SENAI (Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial), incidentes sobre valores pagos a segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR. Cabe ressaltar que, no período fiscalizado, a autuada mantinha convênio regular com estas duas entidades, razão por que as contribuições foram levantadas em Auto de Infração em separado

A ora recorrente tomou ciência dos referidos AI em 31/03/2014 (fl. 5).

Segundo a Autoridade fiscal, foram apuradas as seguintes irregularidades:

- a) SOUZA CRUZ efetuou o pagamento de verbas a título de PLR, em diversas competências do ano de 2009, com base em Acordos Coletivos pactuados com entidades sindicais, conforme o nível salarial a que pertencem seus empregados, dividindo-os nas seguintes categorias:

- Grupos Salariais 34, 35, 36, 37, 38, 39 e acima - aplicáveis aos empregados de nível gerencial; e

- Profissionais e Operacionais - aplicáveis aos demais empregados da Empresa, não-gerentes, de acordo com a característica funcional de cada um.

Explica que ao longo do procedimento fiscal a Empresa apresentou os Acordos de PLR pagos em 2009, relativos a diversos exercícios, aos empregados de nível Gerencial (Anexo III - Acordos de PLR - Nível Gerencial) e de níveis Profissional e Operacional (Anexo IV - Acordos de PLR - Níveis Profissional e Operacional).

Discorre a respeito do procedimento adotado para apuração dos valores pagos indevidamente a título de PLR, conforme segue:

4.4. Em análise da Folha de Pagamento de empregados apresentada pela empresa em formato do Manual de Arquivos Digitais – MANAD, constatamos que os valores pagos a título de PLR ocorreram em diversas competências do ano de 2009, no valor total de R\$ 222.599.937,79 (duzentos e vinte e dois milhões, quinhentos e noventa e nove mil, novecentos e trinta e sete reais e setenta e nove centavos), divididos nas seguintes rubricas de folha de pagamento:

- a) 0175 – PARTICIP NOS RESULTADOS;
- b) 0176 – ANTECIP PART RESULTADOS;
- c) 9178 – PNR DSBS;
- d) 9177 – PNR IEIS;
- e) 9179 – PNR LTIP;
- f) 0316 – PNR QUADRIENAL.

4.5. De posse dos dados da folha de pagamento, comparando-os com os Acordos apresentados pela empresa e descritos acima nos itens 4.2 e 4.3, constatamos ainda, ao efetuarmos a totalização dos valores pagos por empregado, independentemente do nível salarial a que cada um pertence e se o pagamento era a título de “participação” ou “antecipação”, que diversos deles receberam mais de dois pagamentos a título de PLR no ano-calendário de 2009, infringindo o disposto no Art. 3º, § 2º da Lei. Nº10.101/2000 (item 3.2 do presente). Relacionamos os beneficiários destes valores pagos de maneira contrária à Lei na planilha do Anexo I - Pagamentos Irregulares A Título de PLR, por competência e número de pagamentos a cada empregado, de onde se vê claramente a existência de mais de dois pagamentos por empregado no mesmo ano de 2009.

4.6. A empresa também nos forneceu, em resposta aos Termos de Intimação Fiscal de 07/11/2013 e 19/03/2014, a relação em planilha de todos os beneficiários de pagamentos de valores a título de Participação nos Lucros e Resultados - PNR no ano-calendário de 2009, divididos por categoria salarial (Profissional, Ocupacional ou Gerente), integrante do Anexo V – Planilha de Beneficiários de PLR. Junto a ela, uma planilha com a Memória de Cálculo, por amostragem, dos valores pagos a título de PLR a cada Grupo Salarial (Anexo VI – Memória de Cálculo de PLR).

Esclarece, ainda, que efetuou os cálculos dos valores pagos a título de PLR aos empregados da Empresa e constatou que, embora o cálculo estivesse correto, o pagamento foi feito em desacordo com a lei de regência. Desta forma, somente os beneficiários relacionados na planilha do Anexo I – “Pagamentos Irregulares a Título de PLR” fazem parte do presente levantamento. Os códigos de rubricas de folha de pagamento 9177, 9178 e 9179, vistos no item 4.4 do REFISC, dizem respeito a tipos de PLR concedidos pela Fiscalizada que não foram considerados irregulares no presente levantamento.

Frisa que nenhum dos diversos Acordos relacionados nos itens 4.2 e 4.3 do relatório fiscal faz referência expressa a mais de dois pagamentos por ano, seja a que exercício se referir. Porém, a combinação de regras de distribuição de parcelas de mais de um Acordo referente à mesma categoria de empregados, **seja por liquidação do PLR do biênio**

2008/2009 ou antecipação do biênio 2009/2010, cria a situação onde diversos empregados recebem pagamentos a título de PLR por mais vezes ao ano do que a lei permite.

Alega que a despeito de a Fiscalizada possuir diversas categorias de PLR, cabendo a alguns integrantes de nível Gerencial, por exemplo, o enquadramento em mais de uma categoria, há que se concluir que todos os valores pagos em 2009 têm exatamente a mesma natureza, qual seja "pagamento de Participação nos Lucros e Resultados", independente da denominação que venha a ser dada pela Empresa ou a que biênio se refira.

Por fim, diz que a Lei nº 10.101/2000 não exige que a distribuição de Lucros deva, necessariamente, ser feita em pagamento único, com a lavratura de apenas um Acordo entre empregados e entidade sindical, e com uma só denominação. Tampouco obsta a celebração de acordo com regras distintas por categoria funcional de trabalhadores, decorrência natural do fato de que não é necessário estender à totalidade dos empregados o programa da PLR. Desta forma, se assim quisesse, a empresa poderia ter criado todas as categorias de PLR que possui no momento, acordando com a entidade sindical ou comissão de empregados o pagamento de antecipação em determinada competência e a consolidação final em competência diversa, com mais de seis meses de intervalo, totalizando no máximo dois pagamentos ao ano.

Após a apresentação de sua peça impugnatória (fls. 3328/3371), foi inicialmente o julgamento da mesma na instância *a quo* convertido em diligência, nos seguintes termos (fls. 3690/3692):

Pelo que se extrai dos dados acima, ao que tudo indica, algumas parcelas de PLR foram realmente lançadas em duplicidade.

Diante disso, entendo que se faz necessária a realização de diligência à autoridade lançadora, a fim de que esta apresente os esclarecimentos pertinentes em relação à insurgência da Autuada, uma vez que inexistem nos autos elementos suficientes que possibilitem formar convicção.

Outrossim, caso se reconheça pela procedência da alegação, cumpre a autoridade fiscal elaborar uma planilha complementar demonstrando a inconsistência apurada, por DEBCAD's, estabelecimentos e competências, bem como os valores anteriores e os novos (DE/PARA), nas quais as contribuições lançadas deverão sofrer retificação em razão da situação exposta.

*Dessa forma, com base no disposto nos arts. 18 a 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, **PROPONHO** o encaminhamento dos autos à autoridade lançadora para esclarecimentos/revisão do lançamento quanto à situação acima relatada.*

Por fim, dê-se ciência ao sujeito passivo sobre o resultado da diligência, fornecendo-lhe também cópia deste despacho, bem como sobre as novas informações trazidas aos autos pela autoridade lançadora, para, querendo, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias.

Às fls. 3715/3720, foi realizado o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, onde a autoridade lançadora informa que, de fato, as bases de cálculo originalmente

apuradas estavam em duplicidade. Cientificada do resultado, a ora recorrente não apresentou contrarrazões.

A peça impugnatória da contribuinte foi julgada parcialmente procedente, mantendo-se, em parte, os créditos tributários apurados nos AI DEBCAD nº 51.059.290-2, AI DEBCAD nº 51.059.291-0 e AI DEBCAD nº 51.059.292-9, nos seguintes termos:

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a impugnação, conforme a seguir:

a) **MANTENDO EM PARTE** o crédito tributário exigido no **DEBCAD nº 51.059.290-2**, no valor de R\$ 2.468.153,34 (original), acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, e **EXONERANDO** o valor R\$ 2.245.197,43 (original), acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, conforme planilhas ANEXO I – Ajuste Cód Receita 2141 (DEBCAD 51.059.290-2) e ANEXO II – Ajuste Cód Receita 2158 (DEBCAD 51.059.290-2);

b) **MANTENDO EM PARTE** o crédito tributário exigido no **DEBCAD nº 51.059.291-0**, no valor de R\$ 354.126,35 (original), acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, e **EXONERANDO** o valor R\$ 322.137,02 (original), acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, conforme planilhas ANEXO V – Ajuste Cód Receita 2369 (DEBCAD 51.059.291-0) e ANEXO VI – Ajuste Cód Receita 2249 (DEBCAD 51.059.291-0) e ANEXO VII – Ajuste Cód Receita 2249 (DEBCAD 51.059.291-0); e

c) **MANTENDO EM PARTE** o crédito tributário exigido no **DEBCAD nº 51.059.292-9**, no valor de R\$ 268.277,54 (original), acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, e **EXONERANDO** o valor R\$ 244.043,20 (original), acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora, conforme planilhas ANEXO III – Ajuste Cód Receita 2317 (DEBCAD 51.059.292-9) e ANEXO IV – Ajuste Cód Receita 2323 (DEBCAD 51.059.292-9).

Em face do referido acórdão, a recorrente apresentou recurso voluntário de fls. 4187/4242, alegando, em síntese:

- *Que o dispositivo legal que embasou a exigência tributária (art. 22, inciso I da Lei nº 8.212/91) traz uma redação genérica, não determina matéria tributável ou penalidade cominada ao Contribuinte nem faz menção à suposta violação a Lei nº 10.101/00. Prossegue afirmando que a inobservância da exigência da correta capitulação legal possui o condão de viciar, de forma insanável, o respectivo auto de infração, uma vez que impossibilitando o conhecimento dos elementos o seu direito de defesa resta cerceado.*
- *Que o presente Auto de Infração foi lançado em 31.03.14, por entender o Fiscal que a recorrente deixou de recolher as contribuições a terceiros incidentes sobre fatos geradores ocorridos no período de 03/2009 a 12/2009. Assim, aduz que o débito em debate encontra-se parcialmente fulminado pela decadência, posto que lançado quando já transcorrido o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional*
- *No que concerne às questões de mérito, alega que o descumprimento de uma simples formalidade legal nos*

pagamentos das participações nos lucros não possui o condão de autorizar que tais parcelas sejam integradas à base de cálculo das contribuições previdenciárias.

- *Requer, caso o pedido de anulação integral da autuação não seja acolhido, que sejam excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias os pagamentos das primeira e segunda parcelas aos segurados, realizados com intervalo semestral, bem como aqueles pagamentos ocorridos na mesma data de PLR, já que sobre esses pagamentos não há que se cogitar qualquer descumprimento da periodicidade prevista na Lei nº 10.101/00; a impossibilidade de a participação nos lucros integrar o conceito de “salário-de-contribuição”; a exclusão das parcelas lançadas em duplicidade; e a inexigibilidade da contribuição ao INCRA.*

- *Reforça que, em que pese a Lei nº 7.787/89 ter sido expressa no sentido de que a contribuição ao INCRA teria sido extinta, cabe ressaltar que as leis nºs 8.212/91 e 8.213/91, que tratam do custeio e do plano de benefício da Previdência Social, respectivamente, também não contemplaram a referida contribuição.*

- *Destaca a impossibilidade de caracterização da contribuição ao INCRA como Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, sendo evidente que a cobrança da mesma não mais encontra respaldo no ordenamento jurídico pátrio.*

- *Afirma que, sendo firmado posicionamento no sentido que há amparo legal para a cobrança da contribuição ao INCRA, cumpre determinar a sua base de cálculo para que seja analisada a possibilidade da sua incidência sobre a participação nos lucros.*

- *Afirma que tais parcelas não são enquadradas como salário. Evoca o que dispõe o artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal, pela qual o constituinte originário optou por deixar expressa a impossibilidade de integração da participação nos lucros ao salário do trabalhador, não delegando qualquer espaço para o legislador dispor de forma diferente.*

- *Suscita que das dezenas de negociações que estipulavam que a recorrente distribuiria seus lucros sempre foi previsto o pagamento em um mês específico, com o adiantamento parcial em outro mês, sempre respeitado o intervalo de seis meses, conforme regras previstas nos programas próprios.*

- *Alega que somente efetuou o pagamento da participação nos lucros em periodicidade superior à definida em lei em razão da única possibilidade fática e jurídica possível de coadunar dois instrumentos válidos e de observância cogente.*

- *Afirma que, além da hipótese supracitada de mudança de categoria sindical, outra situação ensejou esporádicos pagamentos em mais de duas datas no mesmo semestre civil pela recorrente, pagamentos estes que, da mesma forma, encontram-*

se amparados pela legislação trabalhista, visto que foram todos feitos a funcionários que tiveram seu contrato de trabalho extinto.

- Suscita que a interpretação dada à legislação infraconstitucional, no sentido de que o desrespeito a alguma formalidade no pagamento da participação nos lucros ensejaria a sua integração ao salário-de-contribuição dos empregados, frustra a efetividade do texto constitucional, o que não pode prevalecer.*

- Conclui que a rígida interpretação da Lei nº 10.101/00 a ponto de ensejar a cobrança de contribuições previdenciárias sobre a PLR em razão de descumprimento de simples formalidade, também viola o art. 218, §4º da Constituição Federal.*

- Pede, subsidiariamente a exclusão das parcelas pagas com o intervalo semestral de que trata a Lei 10.101. /2000. Destaca que o entendimento que determina a exclusão das parcelas pagas em respeito à periodicidade de 6 (seis) meses é pacífico tanto no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como no âmbito do Poder Judiciário.*

- Busca esclarecer, por fim, que a autuação incluiu indevidamente parcelas pagas no mesmo período a título de PLR, mas que apenas por um controle contábil interno são divididas em duas rubricas.*

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, assim, dele tomo conhecimento.

Do recurso de ofício

O presente recurso de ofício decorre da exclusão da base de cálculo do lançamento originariamente realizado, dos valores lançados em duplicidade, em decorrência de equívoco do AFRFB que fora induzido a erro pelos próprios documentos fornecidos pela contribuinte.

Assim, discorro as razões apontadas no próprio acórdão recorrido, as quais são suficientemente claras para entender que se tratou, de fato, de um equívoco que fora sanado e não maculou o lançamento:

Em análise preliminar, uma vez que não há nos autos elementos suficientes que possibilitem formar convicção, essa autoridade julgadora propôs a realização de diligência, através o despacho da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, de 16 de setembro de 2014, a fim de que o auditor notificante apresentasse os esclarecimentos pertinentes à insurgência da Autuada. E caso se reconhecesse a procedência da alegação, que fosse elaborada uma planilha complementar demonstrando a inconsistência apurada, por DEBCAD's, estabelecimentos e competências, bem como os valores anteriores e os novos (DE/PARA), nas quais as contribuições lançadas deverão sofrer retificação em razão da situação exposta.

Em cumprimento à solicitação de diligência, foi emitido o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal, anexo às folhas 3715/3714, onde a autoridade lançadora, com base na nova documentação apresentada pela Empresa, assim concluiu:

- 12.1) Confirmamos a existência de diversos valores que **foram duplicados** no lançamento dos débitos originais. Desta forma, como orientado no voto da Sra. Relatora do Processo na 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC), citado no item 2, elaboramos a planilha do **Anexo I** ao presente Termo de Encerramento, denominada "**Valores a Alterar**", demonstrando a inconsistência apurada, por empregado, estabelecimentos e competências, bem como os valores anteriores e os novos (DE/PARA);
- 12.2) Confirmamos ainda, além do exemplo citado no item 6, que outros lançamentos efetuados **estão corretos**, e não devem sofrer qualquer mudança. Tais lançamentos foram relacionados na planilha do **Anexo II** ao presente Termo de Encerramento, denominada "**Valores Sem Alteração**" demonstrando os valores de PLR pagos, por empregado, estabelecimentos e competências;
- 12.3) Constatamos, ao final, que além da duplicidade de valores apurada conforme o item 12.1, alguns beneficiários de PLR tiveram ainda **lançamento em dobro**, na mesma competência e estabelecimento, ou seja, tais pagamentos **não aconteceram**. Tais pagamentos foram relacionados na planilha do **Anexo II** ao presente Termo de Encerramento, denominada "**Valores A Retirar**", por empregado, estabelecimentos e competências, bem como os valores anteriores e os novos (DE/PARA), sendo que os novos deverão ser **zerados**.
- 13) A soma das planilhas dos Anexos I, II e III a este Termo de Encerramento é de R\$ 20.492.829,45 (vinte milhões, quatrocentos e noventa e dois mil, oitocentos e vinte e nove reais e quarenta e cinco centavos), exatamente o valor da base de cálculo apurada no Anexo I - Pagamentos Irregulares A Título de PLR do Processo nº 16682.720227/2014-97. Com as modificações, o Anexo II - Totais por CNPJ e Competência do mesmo Processo também deve ser alterado. Para isto, elaboramos a planilha do **Anexo IV** ao presente Termo de Encerramento, denominada "**Novos Totais por Competência e CNPJ**", em formato DE/PARA, onde relacionamos os valores de PLR pagos em desacordo com a legislação, com as retificações feitas de acordo com os itens 12.1 e 12.3, e mantendo os valores verificados conforme o item 12.2, organizados por competência e estabelecimento. Observe-se que, no caso do item 12.2, os valores das colunas DE e PARA serão necessariamente idênticos.

Pelo que se observa do supracitado termo, as bases de cálculo originalmente apuradas, no valor total de R\$ 20.492.829,45, foram revisadas e as eventuais impropriedades identificadas foram retificadas, consoante Anexos elaborados pela autoridade lançadora. Assim sendo, considerando que a Fiscalizada, cientificada do resultado da diligência, não apresentou suas contrarrazões, entendo que deve-se manter as novas bases de cálculo apuradas no valor total de R\$ 10.731.101,48.

Assim, mantenho o entendimento da instância *a quo* e nego provimento ao recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

1) Preliminarmente

1.1) Da Decadência

Pleiteia a recorrente a decadência do lançamento correspondente ao pagamento da PLR na competência 03/2009. O presente lançamento foi cientificado à recorrente em 31/03/2014 (fl. 5), razão pela qual os lançamentos que contemplam o período até 31/03/2009 estariam decaídos por força da contagem do prazo decadencial pelo art. 150, § 4º do CTN.

Trata o presente lançamento de contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários da recorrente, sendo que, se verificado o recolhimento parcial do referido tributo na determinada competência, a contagem do prazo decadencial se dá a partir da ocorrência do fato gerador (pagamento), por força da Súmula CARF nº. 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na

competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Nos termos da decisão da DRJ, que ao que parece, compulsou os sistemas informatizados da RFB, temos que:

Compulsando os autos e analisando as competências compreendidas no presente lançamento (03/2009 a 07/2009 e 09/2009 a 12/2009), verifica-se que, para o fato gerador do lançamento, ocorreu recolhimento parcial anterior ao início do procedimento de fiscalização em todas as referidas competências, conforme registrado nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil. E, conforme o entendimento manifestado no Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008, deve-se aplicar a regra contida no § 4º, art. 150 do CTN para todas as competências abrangidas no presente Auto de Infração.

Assim, consubstanciada a existência de pagamento parcial, voto por reconhecer a decadência da incidência da contribuição previdenciária incidente sobre os pagamentos de PLR na competência 03/2009.

1.2) Nulidade por Deficiência da Capitulação Legal

Alega a recorrente que seria nulo o auto de infração por insuficiência de capitulação legal apta a ensejar o lançamento.

Aponta que haveria afronta ao artigo 11, III, do Decreto 70.235/72 e, assim, seria nulo o auto de infração por infringência ao art. 142 do CTN, ao passo que somente o Art. 22, I, da Lei nº. 8.212/91 não seria suficiente para a lavratura do auto de infração em atendimento aos requisitos legais.

Ora, ao discorrer sobre todos os pagamentos de PLR da recorrente, analisar seus programas, características etc e desqualificá-los como tal (PLR), e fazer incidir a contribuição previdenciária prevista no art. 22, I, da Lei nº. 8.212/91, não configura qualquer nulidade do Auto de Infração.

Assim, afasto a preliminar aventada, posto que os requisitos legais para a lavratura do auto de infração foram devidamente observados pela autoridade fiscal, em especial o art. 10 do Decreto 70.235/72 e 142 do CTN.

2) Do Mérito

2.1) Do Programa de Participação nos Lucros

Diz a Carta Política de 1988:

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

(...)

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

(...)

Como se percebe da leitura do trecho destacado, a PLR desvinculada da remuneração é um direito social previsto expressamente no texto constitucional. Entretanto, trata-se de preceito de eficácia limitada, pois submetido ao regramento definido em lei, o qual lhe dá capacidade de produzir os efeitos visados pelo legislador constituinte.

Ainda que a lei admita certa flexibilidade na negociação e elaboração do instrumento de ajuste entre empresas e empregados, prevendo formalidades, critérios e parâmetros mínimos ou mesmo indutivos, em alguns casos, a PLR desvinculada da remuneração está condicionada, necessariamente, à observância do estabelecido pela lei ordinária.

No âmbito das contribuições previdenciárias, a Lei nº 8.212, de 1991, contém previsão de não incidência tributária para a participação nos lucros ou resultados da empresa, desde que paga ou creditada de acordo com a lei específica:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

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

(...)

A lei específica a que alude a lei previdenciária é a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, a qual disciplinou a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, nos termos da regulamentação exigida pelo inciso IX do art. 7º da Constituição da República de 1988. Reproduzo, abaixo, alguns dos seus artigos:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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. 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.

Primeiramente, entendo que deve ser afastada a alegação da recorrente de que a previsão constitucional do art. 7º, XI, por si só, configura imunidade à participação nos lucros e resultados percebidos pelos trabalhadores e, conseqüentemente, seria ilegal as estipulações impostas para fins de evitar a incidência tributária (entenda-se Lei nº. 10.101/00).

Como se vê do próprio texto constitucional, este atribuiu à legislação infraconstitucional a regulação sobre a definição do pagamento sobre lucros ou resultados. Esta é, inclusive, a própria conclusão de acórdão mencionado pela recorrente em sede de recurso voluntário (Acórdão nº. 2401-003.112):

A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, mormente por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho, conquanto que observados os requisitos legais inscritos na Lei nº 10.101/2000. (grifo nosso)

Assim, entendo que a interpretação a ser empregada deve conjugar os dispositivos acima elencados, entendendo-se o comando constitucional que, é, sim, imunidade, como pacificamente reconhecido pela doutrina, o que todavia não significa deixar de reconhecer e atender aos requisitos da legislação infraconstitucional, que o regulam, interpretando-os em conjunto com a disposição e a intenção do constituinte.

Assim, sob estas disposições, passamos a analisar cada um dos fundamentos que levaram a fiscalização à descaracterizar o plano de Participação nos Lucros ou Resultados da recorrente.

2.2) Dos pagamentos que excedem a periodicidade

2.2.1) Das parcelas pagas na mesma data com registro contábil em separado

Conforme demonstrado acima, o fundamento da autoridade fiscal que desqualifica o PLR da recorrente é a infringência ao § 2º do art. 3º da Lei nº. 10.101/2000, com redação vigente à época dos fatos, que vedava o pagamento em mais de duas parcelas no ano, respeitada a periodicidade semestral:

Art. 3º. [...]

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

Segundo a recorrente, tal fato decorreria da existência de pagamentos que, ainda que realizados num mesmo mês, por questão de controle contábil interno eram divididos em duas rubricas. Traz como exemplo:

Empregado	Competência	Rubrica	Valor PLR
Adilson Ferreira Viana	mar/09	175 - Particip Nos Resultados	2.190,00
	mar/09	176 - Antecip Part Resultados	1.866,00
	set/09	175- Particip Nos Resultados	2.042,88
	dez/09	175 - Particip Nos Resultados	559,50
TOTAL pago no exercício			R\$ 6.658,38

Empregado	Competência	Rubrica	Valor PLR
Adailton Silva Lima	mar/09	175 - Particip Nos Resultados	2.137,68
	mar/09	176 - Antecip Part Resultados	1.866,00
	set/09	175- Particip Nos Resultados	2.051,10
	dez/09	175 - Particip Nos Resultados	559,50
TOTAL pago no exercício			R\$ 6.614,28

Em que pese a alegação da recorrente, quanto a esta fundamentação específica, entendo que esta não merece prosperar.

Perceba-se que, ainda que os referidos pagamentos em março se tratassem de uma única parcela que tivesse simplesmente sido desmembrada para fins contábeis, a periodicidade estaria violada ante a existência de 3 pagamentos no mesmo ano civil.

Neste caso, ante a ausência de pertinência da alegação da recorrente, afasto o argumento de mero equívoco contábil a fim de afastar a infração à periodicidade do pagamento da PLR.

2.2.2) Dos pagamentos a beneficiários desligados - Art. 477, § 6º CLT

Alega a recorrente que, alguns dos pagamentos que desobedeceram a regra da periodicidade decorrem da rescisão de contratos de trabalho que, por força da lei trabalhista,

exigem o pagamento da totalidade das verbas devidas aos empregados, por força do art. 477, § 6º da CLT:

Art. 477 – É assegurado a todo empregado, não existindo prazo estipulado para a terminação do respectivo contrato, e quando não haja ele dado motivo para cessação das relações de trabalho, o direito de haver do empregador uma indenização, paga na base da maior remuneração que tenha percebido na mesma empresa.

§ 6º O pagamento das parcelas constantes do instrumento de rescisão ou recibo de quitação deverá ser efetuado nos seguintes prazos:

a) até o primeiro dia útil imediato ao término do contrato; ou b) até o décimo dia, contado da data da notificação da demissão, quando da ausência do aviso prévio, indenização do mesmo ou dispensa de seu cumprimento.”

Colaciona o exemplo da Sra. Elizabeth Piovezan Benamor que, desligada em dezembro de 2009, recebeu naquele mês o valor da PLR a que teria direito em abril do ano seguinte, ferindo assim a periodicidade pois já havia recebido pagamento a título de PLR em outubro de 2009.

Comprova, por meio de documentação hábil, o desligamento da referida empregada, o que, todavia, não tem o condão de estender a referida conclusão aos demais pagamentos colacionados pela fiscalização.

Em que pese o hercúleo trabalho a que estaria submetida, deveria a recorrente juntar pormenorizadamente todos os termos de rescisão e respectivos comprovantes de pagamentos dos empregados que teriam recebido PLR fora da regra de periodicidade em razão do desligamento da empresa.

Assim, ante a mera alegação por meio de um exemplo específico, entendo por insuficiente para afastar as razões do lançamento.

2.2.3) Do pedido de manutenção do lançamento somente sobre os pagamentos excedentes

Pleiteia a recorrente, subsidiariamente, que o lançamento seja mantido somente sobre os valores que excedem a regra tida por violada pela autoridade fiscal, qual seja, a periodicidade do pagamento.

Ou seja, pugna a contribuinte que não sejam os planos de PLR descaracterizados em sua totalidade e, assim, todos os pagamentos a este título sejam enquadrados como salário de contribuição, mas somente aqueles que excedam a regra prevista de dois pagamentos anuais - respeitada a semestralidade.

Colaciona jurisprudência neste sentido.

Quanto ao pedido específico da recorrente, primeiramente temos que trazer a realidade fática em que a mesma se encontra e os planos de PLR analisados pela fiscalização.

Extrai-se do Relatório Fiscal que foram analisadas as dezenas de planos de PLR mantidas pela recorrente com os mais diversos sindicatos aos quais seus empregados estão vinculados, em diversas regiões.

Nos termos da própria fiscalização, foi apurado o presente lançamento para fins de exigência somente em face daqueles empregados onde se constatou irregularidade no pagamento (ou seja, mais de duas parcelas), sem se desconsiderar os pagamentos feitos aos demais empregados onde não se apurou qualquer irregularidade.

Dessa forma, visa a recorrente que, nesses levantamentos objeto da autuação, seja afastado o lançamento sobre a totalidade dos valores pagos (por exemplo, 3 parcelas) e mantido somente sobre o que se excede o permissivo legal (duas parcelas anuais).

Neste sentido, entendo pertinente o pleito da recorrente.

Ora, os planos foram analisados e se atestou que estes são válidos, foram devidamente elaborados e, portanto, os pagamentos realizados são sim decorrentes de programas de PLR.

Se, como de fato percebido, para alguns funcionários, em determinados meses, independente de qual tenha sido o motivo, foram verificadas incorreções no pagamento da PLR que não tenham respeitado o dispositivo legal, por qual motivo deveriam todos os pagamentos perderem a natureza de PLR?

Pensemos. Se desrespeitada a periodicidade, aqueles valores pagos (a título de exemplo, o primeiro de cada semestre), com base no programa aprovado, nas métricas estipuladas, de acordo com as regras dos programas, atendendo todos os seus requisitos, deveriam deixar de ser PLR? Ao que nos parece, não.

Bem enfrentada esta matéria, o presente colegiado já a enfrentou e, em voto sob a relatoria do então i. presidente Conselheiro André Luis Marsico Lombardi, assim decidiu no Acórdão nº. 2401-004.218 - PAF nº. 16327.001625/2010-26:

Especificamente quanto ao desrespeito à periodicidade legal, temos que o vício pode se reportar à formulação do plano, que prevê pagamentos, por exemplo, em três parcelas no mesmo ano civil, ou pode se referir à execução do plano, ou seja, a formulação atende à periodicidade legal, mas quando foi efetuado o pagamento, ele transgride o pacto e, consequentemente, a legislação. Pelo critério que temos utilizado na análise do PLR, imperioso esta distinção entre os vícios relativos à formulação do plano e os vícios referentes à sua execução, fazem total diferença. Vejamos.

A legislação estabelece um conjunto de regras para que determinada rubrica seja considerada como participação nos lucros ou resultados para fins de não incidência de contribuição previdenciária. Somente em caso de cumprimento de todos os pressupostos legais é que se pode afirmar que a rubrica tem natureza jurídica de participação nos lucros (senão vira prêmio ou, trivialmente, salário). Repise-se, a regra é o pagamento integrar a remuneração e somente quando pertencente a um plano de participação nos lucros e resultados, inteiramente de acordo com a lei, nos termos do artigo 7º, XI, da CF, é que se pode atribuir a natureza excepcional de pagamento não integrante da remuneração.

Assim, se há algum vício na formulação do plano, seja das regras relativas ao alcance do lucro ou do resultado, seja das condições relativas ao cálculo do valor devido a cada trabalhador e da periodicidade dos pagamentos, a descaracterização reporta-se ao somatório do plano e, portanto, a todos os pagamentos a que se refere.

No caso em comento, não consta que o PLR (convenção) ou o PR previram pagamentos em mais de duas parcelas ou em periodicidade inferior a um semestre, de sorte que a formulação nos planos não foi o problema, mas sim a sua execução. Portanto, não deve-se desconsiderar integralmente o plano, formulado sob o enfoque da periodicidade, em respeito à legislação, mas apenas os pagamentos que transbordem as limitações legais.

Assim, como constatado pelo próprio AFRFB que os planos de PLR da recorrente não ostentam quaisquer ilegalidades, voto no sentido de excluir do presente lançamento o primeiro pagamento a título de PLR em cada semestre dos meses não atingidos pela decadência (abril a dezembro de 2009), mantendo o presente lançamento somente sobre aqueles que ferem a referida regra de periodicidade, ou seja, pagos em desacordo com o § 2º do art. 3º da Lei nº. 10.101/2000.

Melhor explicitando, deverão ser excluídos do presente lançamento sempre do segundo pagamento em diante de cada semestre do ano-calendário de 2009, posto que pagos em desacordo com os Planos de PLR da recorrente.

2.3) Da Inexigibilidade das contribuições ao INCRA

Pleiteia a recorrente a inexigibilidade das contribuições exigidas, incidentes sobre a base de cálculo apurada em decorrência da descaracterização dos pagamentos a título de PLR, destinadas ao INCRA.

Apresenta uma série de argumentos a fim de afastar a referida exigência.

Em que pesem as alegações da recorrente, entendo que estas possuem, ao final, nítido caráter constitucional e, adentrar na análise das mesmas, implicaria em violação à Súmula CARF nº. 02:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, corrobora-se tal entendimento com o próprio reconhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da Repercussão Geral da matéria, por meio do RE nº. 630.898.

Assim, por entender devida a referida contribuição, posto que consubstanciada em legislação (ainda) vigente, afasto as alegações da recorrente neste ponto específico.

CONCLUSÃO

Isto posto, voto por conhecer do recurso voluntário e de ofício para, no mérito:

a) negar provimento ao recurso de ofício;

b) dar parcial provimento ao recurso voluntário, para o fim de:

b.1) reconhecer a decadência para o lançamento da competência 03/2009;

b.2) afastar o lançamento sobre os valores pagos a título de PLR que, dentro de cada semestre civil do ano-calendário de 2009, excedam a periodicidade semestral.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Alexandre Tortato

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço vênia para divergir do I. Relator, no que tange ao reconhecimento da decadência na competência 03/2009, à incidência de tributação sobre os valores pagos à segurada desligada Elizabeth Piovezan Benamor e ao afastamento do lançamento sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados, com base na falta de extrapolação da periodicidade dos pagamentos.

Decadência

Na hipótese dos autos, que trata de pagamento de remuneração variável com base na Participação nos Lucros ou Resultados, o fato gerador das contribuições previdenciárias é mensal e aperfeiçoa-se na competência em que realizada a prestação de serviços pelos trabalhadores.

Mais especificamente, o critério temporal que delimita a hipótese de incidência para o nascimento da obrigação tributária concretiza-se no último átimo do respectivo mês.

Tendo em conta a contagem do prazo decadencial quinquenal na forma do §4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), pela existência de antecipação de pagamento, seria possível o lançamento do crédito tributário relativo à competência 03/2009 até o dia 31/03/2014.

Dado que a ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se exatamente nesse mesmo dia, 31/03/2014 (fls. 5), não há que se falar em decadência da competência 03/2009.

Pagamentos a beneficiários desligados - Art. 477, § 6º, CLT

Nesse ponto do recurso voluntário, concordo com todas as ponderações do I. Relator, no sentido de que os casos de desligamento de segurado empregado, decorrentes de rescisão do contrato de trabalho, devem ser excluídos da regra geral da vedação do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados em mais de duas vezes no ano civil ou em periodicidade inferior ao previsto na lei de regência (art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000).

A toda a evidência, ao pagamento na rescisão do contrato de trabalho, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, não se cogita, em princípio, de forma disfarçada de substituição ou complementação da remuneração devida ao trabalhador.

Embora comprovado, por meio de documentação hábil, o desligamento de um dos trabalhadores da empresa, trazidos como exemplo, a Sr^a Elizabeth Piovezan Benamor, o conjunto fático-probatório pontual carreado aos autos não possui o condão de estender a referida conclusão aos demais pagamentos colacionados pela fiscalização.

Contudo, em relação a Sra. Elizabeth Piovezan Benamor, que, desligada em dezembro de 2009, recebeu naquele mês o valor da Participação nos Lucros ou Resultados a que teria direito em abril do ano seguinte, as provas estão juntadas aos autos. Ao menos nesse exemplo, a recorrente desincumbiu-se do seu ônus probatório.

Logo, cabe excluir os valores lançados referentes à empregada Elizabeth Piovezan Benamor.

Manutenção do lançamento fiscal somente sobre os pagamentos excedentes

A existência de pagamentos em desacordo com o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, não acarreta, indistintamente, a incidência da contribuição previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

A tributação do somatório dos pagamentos efetuados é medida necessária apenas quando existe vício na formulação do plano de Participação nos Lucros ou Resultados, em que o próprio instrumento de negociação transgride a disciplina prevista na Lei nº 10.101, de 2000.

Ao revés, quando a mácula está circunscrita à execução do plano, devem integrar a remuneração do trabalhador tão somente os pagamentos extras que extrapolem às limitações legais. Nessa hipótese, os pagamentos realizados conforme a sistemática de desoneração operaram efeitos plenos, não sendo contaminados pelas irregularidades posteriores.

Por sua vez, com base na disciplina estabelecida pela Lei nº 10.101, de 2000, não vislumbro obstáculo à coexistência simultânea de diferentes instrumentos de negociação coletiva para regulamentar o pagamento pela empresa da Participação nos Lucros ou Resultados aos segurados empregados, tais como convenção e acordo coletivo, como forma de adequação às peculiaridades empresariais e aos interesses específicos das partes envolvidas.

De igual maneira, inexistente vedação no texto legal de regência à fixação de uma parcela de antecipação a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

Porém, em qualquer caso de mais de um instrumento de negociação válido no período de aferição é obrigatório o respeito ao critério de periodicidade dos pagamentos disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, avaliado no conjunto, uma vez que o legislador ordinário elegeu, como regra cogente, para afastar a incidência da norma tributária, o cumprimento de determinado parâmetro objetivo no que diz respeito à Participação nos Lucros ou Resultados.

Com essa linha de pensamento, verifico que o Relatório Fiscal que integra a autuação fiscal, acostado às fls. 122/162, é bastante claro que, no caso do processo em apreço, a extrapolação da regra de periodicidade contida no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, não é reflexo da simples falha da execução do programa de Participação nos Lucros ou Resultados da empresa autuada, mas sim da ausência de compatibilização, na origem, entre os diferentes instrumentos coletivos de negociação.

Para melhor compreensão dos fatos, transcrevo a parte correspondente da acusação fiscal (fls. 156):

(...)

4.9 *Analizando os termos dos diversos Acordos relacionados nos itens 4.2 e 4.3 e constantes dos Anexos III e IV, percebe-se que nenhum deles faz referência expressa a mais de dois pagamentos por ano, seja a que exercício se referir. Porém, a combinação de regras de distribuição de parcelas de mais de um Acordo referente à mesma categoria de empregados, seja por liquidação do PLR do biênio 2008/2009 ou antecipação do biênio 2009/2010, cria esta situação em que diversos empregados recebem pagamentos a título de PLR por mais vezes ao ano do que a Lei permite.*

4.10 *Considerando isto, e a despeito de a empresa possuir diversas categorias de PLR, cabendo a alguns integrantes de nível Gerencial, por exemplo, o enquadramento em mais de uma categoria, há que se concluir que todos os valores pagos em 2009 têm exatamente a mesma natureza, qual seja "pagamento de Participação nos Lucros e Resultados", independente da denominação que venha a ser dada pela empresa ou a que biênio se refira. Desta forma, ficam vinculados estritamente aos preceitos exarados pela Lei nº 10.101/2000, a lei específica que definiu os requisitos para concessão da PLR atribuídos pela Constituição Federal.*

4.11 *A Lei nº 10.101, de 2000 não exige que a distribuição de Lucros deva, necessariamente, ser feita em pagamento único, com a lavratura de apenas um Acordo entre empregados e entidade sindical, e com uma só denominação. Tampouco obsta a celebração de acordo com regras distintas por categoria funcional de trabalhadores, decorrência natural do fato de que não é necessário estender à totalidade dos empregados o programa da PLR. Desta forma, se assim quisesse, a empresa poderia ter criado todas as categorias de PLR que possui no momento, acordando com a entidade sindical ou comissão de empregados o pagamento de antecipação em determinada competência e a consolidação final em competência diversa, com mais de seis meses de intervalo, totalizando no máximo dois pagamentos ao ano. No entanto, não o fez.*

(...)

O defeito reside na própria concepção dos planos, sem a necessária harmonização entre os acordos e convenções sindicais. Logo, todos os pagamentos apurados pela autoridade fiscal estão submetidos à incidência da contribuição previdenciária, assim como à tributação reflexa pelas contribuições devidas a terceiros.

Por fim, cabe ressaltar que a autuada menciona em seu recurso voluntário situações de mudança da categoria do empregado dentro da empresa e/ou de mudança do sindicato a que estava subordinado, o que teria implicado o pagamento da participação nos lucros em periodicidade superior à definida em lei em razão da tentativa de coadunar dois instrumentos válidos e de observância cogente para o mesmo trabalhador.

No entanto, tal discurso vem despedido de dados concretos, que permitam o julgador avaliar com segurança a ocorrência, bem como o alcance dessas situações excepcionais, as quais levariam à perturbação na execução do programa de Participação nos Lucros ou Resultados.

Conclusão

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir os valores lançados referentes à empregada Elizabeth Piovezan Benamor.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess