



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720501/2014-28
ACÓRDÃO	2102-003.798 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FMC TECHNOLOGIES DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/08/2009, 01/03/2010 a 31/03/2010

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL . ART. 150, § 4º DO CTN. SÚMULA CARF nº 99.

Comprovado o recolhimento parcial das contribuições previdenciárias, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser contado nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, contados da data da ocorrência do fato gerador, no caso, do pagamento da PLR.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DESCARACTERIZAÇÃO.

O pagamento de valores a título de PLR com base em critérios não previstos ou imprecisos no acordo firmado com a entidade sindical descaracteriza a natureza indenizatória da verba, sujeitando-a à incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros.

CONTRIBUIÇÕES A TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. IDENTIDADE COM A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

As contribuições destinadas a terceiros seguem a mesma base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme o art. 3º da Lei nº 11.457/2007.

GFIP. INFORMAÇÕES INEXATAS. MULTA. VALIDADE.

A apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas sujeita o contribuinte à multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91, ainda que sanado o recolhimento por pagamento posterior.

JUROS. TAXA SELIC. SUMULA CARF N. 108

Sobre as contribuições sociais pagas com atraso, incidem juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, reconhecer a decadência dos fatos geradores ocorrido em 15/08/2009. No mérito, quanto à matéria remanescente, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por FMC Technologies do Brasil Ltda., pessoa jurídica inscrita no CNPJ sob o nº 48.122.295/0001-03, contra acórdão n 16-70.055 proferido pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – DRJ/SPO, que julgou improcedente a impugnação apresentada nos autos do processo administrativo fiscal nº 16682.720501/2014-28, mantendo os créditos tributários lançados por meio de quatro autos de infração, todos lavrados em 27/08/2014, relativos às competências de agosto de 2009, fevereiro de 2010 e março de 2010.

A ação fiscal teve início com a lavratura do Termo de Início de Procedimento Fiscal em 29/11/2012, abrangendo inicialmente o período de 01/2009 a 12/2009 e, posteriormente, estendido até 04/2010. A fiscalização foi motivada pela necessidade de verificar o cumprimento

das obrigações previdenciárias principais e acessórias relativas aos rendimentos pagos a segurados empregados e contribuintes individuais, inclusive em relação às contribuições destinadas a terceiros.

Foram lavrados os seguintes autos de infração:

- Al nº 51.059.293-7, no valor de R\$ 1.258.247,76, correspondente à cobrança de contribuições previdenciárias (art. 22, incisos I e II da Lei nº 8.212/91) incidentes sobre valores pagos a título de participação nos lucros e resultados (PLR) a segurados empregados, nos meses de agosto de 2009 e março de 2010, que, segundo a fiscalização, não atenderam aos requisitos da Lei nº 10.101/2000.
- Al nº 51.059.295-3, no valor de R\$ 177.831,95, relativo a contribuições destinadas a terceiros (Salário-Educação, INCRA e SEBRAE), incidentes sobre as mesmas parcelas de PLR acima referidas.
- Al nº 51.059.296-1, no valor de R\$ 134.721,19, referente a contribuições devidas ao SESI e SENAI, também incidentes sobre os valores pagos a título de PLR, em separado devido à existência de convênios específicos com tais entidades.
- Al nº 51.059.297-0, com multa de R\$ 1.000,00, relativa a multa por prestação de informações incorretas nas GFIP relativas às competências de 02/2010 e 03/2010, em desacordo com o disposto no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91.

Consta do Relatório Fiscal que a empresa realizou pagamento de valores a título de PLR com base em um programa de Participação de Resultados – PPR – que previa, formalmente, critérios gerais aplicáveis a todos os empregados. Contudo, foi identificado que, paralelamente a esse pagamento, foram concedidas remunerações adicionais — denominadas “Resultado Global” — a empregados ocupantes de cargos de gerência superior, diretoria, vice-presidência e presidência, com base em metas individuais e indicadores de desempenho financeiro da matriz estrangeira, além de cálculo sobre o salário anual dos beneficiários.

Segundo apurado, tais critérios não estavam expressamente previstos no Acordo Coletivo firmado com a entidade sindical, tampouco constavam de forma objetiva nos anexos que instruíram o referido ajuste.

A fiscalização considerou que esses pagamentos, por não atenderem aos requisitos da Lei nº 10.101/2000, especialmente no que tange à clareza, objetividade e pactuação sindical prévia, descaracterizavam-se como PLR e deveriam integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a terceiros.

Além disso, constatou-se que, em relação às competências de 02/2010 e 03/2010, a empresa apresentou informações inconsistentes nas GFIP, omitindo ou informando de forma incorreta os valores retidos de 11% sobre notas fiscais relativas à prestação de serviços com cessão de mão de obra.

Verificou-se que tais valores haviam sido efetivamente recolhidos pelos tomadores dos serviços, mas não foram declarados de forma fidedigna pela contribuinte, razão pela qual lavrou-se o auto de infração correspondente à obrigação acessória.

Cientificada dos autos de infração em 28/08/2014, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva em 29/09/2014, sustentando, em síntese, que o pagamento de PLR seguiu os critérios legais e que os ajustes estabelecidos com os empregados e o sindicato observavam os comandos da Lei nº 10.101/2000. Quanto à infração à obrigação acessória, a empresa optou pelo pagamento do débito, sem reconhecimento de culpa, a fim de evitar prolongamento do contencioso.

A contribuinte iniciou sua manifestação de impugnação relatando que o Processo Administrativo Fiscal nº 16682.720501/2014-28 diz respeito à lavratura de quatro Autos de Infração, sendo eles os de nº 51.059.293-7, 51.059.295-3, 51.059.296-1 e 51.059.297-0. Afirma que os três primeiros estão relacionados à desconsideração parcial do seu plano de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) referente ao exercício de 2009, o que motivou a exigência de contribuições sociais sobre os valores pagos.

Na sequência, a empresa alega que entende que seu plano de PLR foi elaborado e executado em estrita conformidade com os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000. Por essa razão, compromete-se, ao longo da defesa, a demonstrar os fundamentos jurídicos e fáticos que, em seu entendimento, seriam suficientes para afastar as autuações fiscais.

Com relação ao Auto de Infração nº 51.059.297-0, que trata de alegadas incorreções nas informações prestadas por meio da GFIP, a impugnante informa que optou por realizar o pagamento dos valores correspondentes, com o objetivo de evitar a instauração de litígio prolongado. Esclarece, no entanto, que tal pagamento não representa reconhecimento de qualquer irregularidade ou descumprimento legal.

Assim, a lide no presente processo fica limitada às autuações que envolvem exclusivamente o seu plano de PLR.

A empresa clama, preliminarmente, por demonstrar a ocorrência da decadência do direito de constituição de parte do crédito tributário lançado no que concerne ao período de 2009, além de reafirmar que o plano de PLR firmado com os empregados e o sindicato no ano-calendário de 2009 observou todos os requisitos legais. Diante disso, requer o cancelamento integral das exigências constantes nos Autos de Infração nº 51.059.293-7, 51.059.295-3 e 51.059.296-1.

Passando à exposição dos fatos, a contribuinte afirma que é uma sociedade empresária dedicada à fabricação de máquinas e equipamentos destinados à indústria de petróleo

e gás natural, incluindo peças e acessórios. Informa que, com o objetivo de estimular e integrar seus empregados no alcance das metas estabelecidas pela administração, celebrou com o Sindicato dos Metalúrgicos do Estado do Rio de Janeiro um plano de PLR, em consonância com a Lei nº 10.101/2000.

Defende que a implementação de programas de PLR não constitui obrigação imposta a todos os empregadores e que, em essência, tais programas visam incentivar a melhoria contínua dos processos produtivos e da prestação de serviços. Destaca, ainda, que o modelo adotado promove ganhos mútuos: aos empregados, que são recompensados financeiramente quando as metas são alcançadas; à empresa, que aumenta sua eficiência e produtividade; e ao Fisco, que se beneficia tanto do aumento da lucratividade empresarial quanto da ampliação do poder aquisitivo dos trabalhadores, que resulta em maior arrecadação tributária, inclusive pelo consumo estimulado.

Explica que, dada a complexidade e a natureza integrada da atividade de produção de equipamentos, seria inviável mensurar com precisão a contribuição individual de cada empregado para os resultados da empresa. Por esse motivo, os planos de PLR foram estruturados com base em fórmulas previamente negociadas com o sindicato e os trabalhadores, atreladas a metas objetivas como o cumprimento de prazos de entrega, a redução de custos na produção e o aumento da eficiência na instalação dos equipamentos.

Ressalta que as regras, metas e objetivos do plano sempre foram discutidos e amplamente divulgados internamente, com a participação do sindicato, e que os pagamentos ocorreram com base em acordos previamente firmados. Não obstante, a fiscalização lavrou os Autos de Infração nº 51.059.293-7, 51.059.295-3 e 51.059.296-1, desconsiderando parte do plano de PLR relativo ao exercício de 2009. Segundo consta no relatório fiscal, as autuações foram motivadas pela alegação de que o acordo coletivo não continha critérios suficientemente claros e objetivos para justificar os pagamentos realizados aos chamados “gerentes superiores, diretores, vice-presidentes e presidente”.

A fiscalização entendeu que o fato de o valor da PLR pago a esses colaboradores ter sido calculado com base no salário anual configuraria a criação de um critério exclusivo, não previsto no acordo coletivo, o que violaria o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000. Com isso, argumentou que se teria rompido a igualdade entre os empregados, comprometendo a isonomia que deve nortear a repartição dos lucros pactuada coletivamente.

A recorrente sustenta que a autoridade fiscal desconsiderou os pagamentos efetuados aos ocupantes de cargos de alta gestão e determinou a incidência de contribuições previdenciárias ao INSS e a terceiros, como se tais valores integrassem a base de cálculo do salário de contribuição.

A DRJ, ao analisar a impugnação afastou a decadência e entendeu que os pagamentos realizados a título de “Resultado Global” foram efetuados em desconformidade com o acordo coletivo e com os requisitos legais exigidos para exclusão da incidência das contribuições,

sobretudo pela ausência de regras claras, objetivas e de prévia pactuação sindical quanto aos critérios diferenciados aplicados a determinados empregados. Também concluiu pela legitimidade da penalidade aplicada em decorrência das incorreções nas GFIP.

Irresignada com o julgamento de improcedência, a contribuinte interpôs recurso voluntário, reiterando os argumentos expendidos na impugnação e requerendo a improcedência dos lançamentos relativos à PLR.

Em síntese, o contribuinte defende a decadência e a legalidade dos pagamentos efetuados, a regularidade do plano de PLR, a inoportunidade de má-fé, a inexistência de previsão legal para a incidência de juros sobre multa e a decadência do direito de lançar o crédito tributário.

Em síntese, é o relatório.

VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator.

Pressupostos de Admissibilidade

O presente recurso encontra-se tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Preliminarmente

- Da Decadência

Assim como na impugnação, o recorrente reitera em seu recurso voluntário a preliminar de decadência parcial do crédito tributário em relação ao período de 2009, consubstanciado nos Autos de Infração nºs 51.059.293-7-0, 51.059.295-3 e 51.059.296-1, os quais decorrem da desconsideração do plano de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) relativo ao exercício de 2009.

Alega-se que houve recolhimento parcial das contribuições previdenciárias sobre a folha no período de apuração, o que atrai a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, segundo o qual o prazo decadencial de cinco anos deve ser contado da ocorrência do fato gerador, ou seja, da data do efetivo pagamento da PLR, isto é **15/08/2009**.

De acordo com os documentos constantes dos autos e conforme a Cláusula 07 do plano de PLR, o pagamento da primeira parcela do PLR ocorreu em **15/08/2009**, caracterizando, pois, o fato gerador das contribuições questionadas. No entanto, a ciência da autuação fiscal somente se deu em 28/08/2014, ultrapassando, então, o prazo quinquenal previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

A contribuinte argumenta que a regra do art. 173, I, do CTN, invocada pela DRJ, só se aplicaria nos casos em que não houve pagamento antecipado de tributo. Como no caso concreto houve recolhimento parcial das contribuições no momento do pagamento do PLR, deve incidir a regra mais específica do art. 150, § 4º.

Para corroborar sua tese, juntou aos autos as GPS referentes a agosto de 2009, demonstrando o recolhimento realizado, o que impediria o lançamento após 15/08/2014. Como o lançamento foi efetuado após essa data, ou seja, em 27/08/2014, restaria configurada a decadência parcial do crédito tributário exigido.

Com isso, a recorrente requer o reconhecimento da decadência com relação aos fatos geradores ocorridos em 15/08/2009, e, por consequência, a extinção parcial do crédito tributário com base no art. 156, inciso V, do CTN.

A DRJ, em sua fundamentação dada no acórdão recorrido, rejeitou a preliminar de decadência suscitada pela contribuinte com base na aplicação do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), por entender que não se trata de hipótese de lançamento por homologação com pagamento antecipado integral. Em sua fundamentação, a DRJ frisou que, nos casos de pagamento parcial do tributo, não incide o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, mas sim o prazo quinquenal contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o art. 173, I.

Assim, considerando que os fatos geradores ocorreram em 2009, e que a constituição do crédito tributário se deu em 27/08/2014, concluiu-se que o lançamento se operou dentro do prazo de cinco anos previsto no art. 173, I, o qual teria se iniciado em 1º de janeiro de 2010, expirando apenas em 31 de dezembro de 2014.

A DRJ também destacou que o simples recolhimento parcial das contribuições não desloca o marco inicial da decadência para a data do pagamento (15/08/2009), pois não há como considerar o tributo “antecipadamente pago” nos termos exigidos pelo art. 150, § 4º. Nesse sentido, enfatizou a necessidade de existência de pagamento integral e espontâneo para a aplicação desse dispositivo, o que não se verificou no caso concreto.

Contudo, em que pese o saber jurídico da autoridade julgadora de piso, tal tese não pode se aplicar ao caso .

Lado outro, merece guarida a tese preliminar suscitada pelo recorrente em seu recurso voluntário, razão pela qual deve ser acolhida em toda a sua extensão.

Nos termos do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário é, como regra geral, de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Porém, tal regra comporta exceção, conforme previsão do artigo 150, § 4º, do mesmo diploma legal, segundo o qual, nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação e em que houve

pagamento antecipado, ainda que parcial, a contagem do prazo decadencial se dá a partir da ocorrência do fato gerador (pagamento da PLR), e não do exercício seguinte.

Assim, como termo inicial tem-se o dia 15/08/2009, qual seja a data em que foi efetivado o pagamento da PLR aos colaboradores. Tal termo encontra reconhecimento pela própria autoridade fiscal quando da lavratura do relatório fiscal. Ademais, resta demonstrado nos autos que o pagamento se deu na data mencionada, conforme se infere da documentação colacionada às folhas 510, 990 a 1004 dos autos, quais sejam as guias de GPS recolhidas, respectivamente.

Pois bem!

Ao que se perlustra, a autoridade fiscal promoveu o lançamento em 27/08/2014, quando deveria tê-lo feito até 15/08/2014.

Vale destacar que, especificamente em relação às contribuições previdenciárias, estas se submetem ao regime do lançamento por homologação, nos termos do artigo 150 do CTN. Assim, quando o contribuinte efetua o recolhimento parcial dessas contribuições, há de se considerar, para fins de contagem do prazo decadencial, a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, de forma que o prazo de cinco anos tem início na data da ocorrência do fato gerador – usualmente, o mês de competência da folha de pagamento.

Portanto, havendo recolhimento parcial de contribuições previdenciárias, a contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário se inicia na data da ocorrência do fato gerador, no caso o pagamento da PLR (15/08/2009).

Logo, inaplicável, nesses casos, o artigo 173, I, do CTN, eis que apenas nos casos de ausência total de recolhimento é que se aplicaria a regra do artigo 173, I.

Sobre o tema em apreço, sirvo-me do presente para aplicar os ditames da Súmula CARF nº 99, a saber:

Súmula CARF nº 99

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 09/12/2013

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.

Com efeito. acolho a preliminar suscitada em relação ao período de 2009 e reconheço a decadência arguida pelo recorrente em seus exatos termos.

Da arguição de Nulidade

Salienta-se que, no recurso voluntário aviado, o recorrente sustenta matéria de mérito para arguir a nulidade dos autos de infração.

De início, no presente caso, é importante asseverar que a acusação fiscal está compreensível e devidamente estruturada, a despeito da exposição recursal. Entre outros aspectos, verifica-se a descrição dos fatos, identificação das bases de cálculo e o cálculo do montante do tributo devido.

Não há que se falar, no caso em apreço, em vícios nos elementos constitutivos da obrigação tributária ou que atingem aspectos essenciais da relação jurídico-tributária, capaz de atrair qualquer nulidade.

Tampouco há que se falar em cerceamento de defesa, uma vez ter sido oportunizado à recorrente o direito de apresentar documentos e defesa no prazo legal. Inclusive, vale ressaltar que foram feitas várias intimações no curso do processo fiscal para que a recorrente cumprisse com as exigências fiscais.

Ademais, salienta-se que o artigo 59, do Decreto nº 70.235/72 elenca as hipóteses de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal e, no caso, não se nota a presença de qualquer delas.

Ao que se vê do mensurado artigo, seriam nulos se os atos e termos tivessem sido lavrados por pessoa incompetente, o que não é o caso. Verifico, nestes autos que a autoridade lançadora demonstrou de forma elucidativa e incontroversa os motivos pelos quais foi efetuado o lançamento, observados os ditames do artigo 142 do CTN.

Complemento e saliento que os requisitos de validade do auto de infração e da notificação de lançamento previstos nos artigos 10 e 11, do Decreto nº 70.235/72 foram observados, razão pela qual improcedem as arguições preliminares.

A fiscalização, portanto, agiu corretamente ao lavrar o auto de infração, pois a ausência dos documentos e livros contábeis obrigatórios e o descumprimento de demais obrigações impede o controle adequado das obrigações tributárias e previdenciárias da empresa.

Destarte, afasto arguição preliminar de nulidade.

I - Do mérito

No mérito, verifica-se que o programa de PLR instituído pela recorrente contemplou pagamentos diferenciados a empregados ocupantes de cargos de gerência, diretoria e presidência, com utilização de critérios e bases de cálculo (salário anual, avaliação individual, resultados globais) não descritos no acordo celebrado com a entidade sindical.

- Das Considerações sobre a PLR associadas ao caso concreto

A participação nos lucros ou resultados, conforme previsto constitucionalmente, é separada da remuneração, não sendo considerada de natureza salarial e não integrando o salário de contribuição, **desde que esteja em conformidade com a legislação específica.**

Quanto à desvinculação da remuneração atribuída constitucionalmente à PLR, assim dispõe o artigo 28, § 9º, alínea "j" da Lei nº 8.212/91. Observe:

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 repercussão do pagamento desses valores em desacordo com a legislação aplicável é estipulada no artigo 214, § 10º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, estabelecido pelo Decreto n.º 3.048/99. Veja-se:

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

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

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

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

Da mesma forma, os requisitos necessários para a caracterização da PLR estão previstos no artigo 2º da referida lei. Observe:

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; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

Assim, o artigo 2º da legislação menciona que a participação nos lucros ou resultados deve ser negociada entre a empresa e seus empregados, por meio de uma comissão paritária ou convenção/acordo coletivo, **com regras claras sobre direitos, periodicidade, vigência e critérios como produtividade e metas.** (Negritei).

Além disso, tem-se que o acordo deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Em suma, o referido artigo estabelece um processo de negociação entre empregadores e empregados para determinar os critérios e condições da participação nos lucros ou resultados, garantindo a transparência e a formalização desses acordos, a vigência, bem como a representatividade dos trabalhadores por meio de seus sindicatos.

Nesse sentido, os argumentos apresentados pela Recorrente no respectivo Recurso e reiterados ao longo de todo o procedimento fiscal evidenciam que a ação não ocorreu em observância à legalidade, ante a ausência de preenchimento dos requisitos legais essenciais.

No presente caso, percebe-se que os argumentos apresentados pela Recorrente carecem de fundamentação jurídica sólida e comprovada e não são sustentáveis à luz da legislação tributária vigente. Por outro lado, a DRJ, em sua decisão, apresenta critérios objetivos relevantes e dispõe com muita clareza sobre o desvirtuamento das regras legais instituídas pela Lei nº 10.101/00 por parte da recorrente.

Primeiramente, a interpretação mais favorável ao contribuinte, conforme previsto no art. 112, I, do CTN, deve ser aplicada apenas em casos de dúvida quanto à capitulação legal do fato, o que não se verifica no presente caso, onde a legislação é clara quanto aos requisitos para fruição do benefício relativo à PLR.

Seguindo, o julgador de 1º grau verificou que houve violação aos ditames da Lei 10.101/00, referente à objetividade e clareza das regras aplicáveis ao plano, bem como em relação ao Programa de Gestão de Performance.

Desta feita, corroboro com o entendimento exarado no acórdão, razão pela qual não há que se falar em reforma da decisão.

Com efeito, tomo como razão de decidir os fundamentos da decisão proferida pelo colegiado de piso sobre o tema, senão vejamos:

Das verbas pagas pela empresa a título de participação nos lucros e resultados (PLR):

Não merece acolhida, aqui, a alegação da empresa no sentido de que os pagamentos de PLR efetuados, por ela, aos seus empregados ocupantes de cargos de gerentes superiores, diretores, vice-presidentes e presidente estariam de acordo com os termos da Lei n.º 10.101/2000, não devendo integrar o salário-de-contribuição.

Com relação às verbas pagas a título de PLR, tem-se que deve ser observada a legislação a seguir relacionada.

A Constituição Federal de 1988 (CF/1988) estabelece em seu artigo 7º, inciso XI, norma relativa ao tema:

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;

(...)

(grifos nossos)

Cumpra esclarecer, no caso, que referida norma é de eficácia limitada, ou seja, depende de lei ordinária para sua eficácia plena. O legislador constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, desvinculada da remuneração, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis à concessão deste benefício. Portanto, para que a participação nos lucros e/ou resultados esteja desvinculada da remuneração é imprescindível estar de acordo com o estabelecido em lei.

Após 29/12/1994, com a regulamentação do referido dispositivo constitucional, e nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j” da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, a seguir transcrito, a participação nos lucros ou resultados só não terá natureza jurídica salarial, e não integrará o salário-de-contribuição, se for paga em conformidade com o disposto na Medida Provisória 794 de 29/12/1994, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, finalmente convertidas na Lei n.º 10.101, de 19/12/2000.

Art. 28. (...)

(...)

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

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

(...)

(grifos nossos)

O Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, por sua vez, discrimina em seu art. 214, parágrafo 9º quais as rubricas que não integram o salário de contribuição, dispondo o parágrafo 10º do mesmo artigo:

Art. 214. (...)

(...)

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

(...)

(grifos nossos)

Assim, para que a parcela relativa à Participação nos Lucros/Resultados não integre o salário-de-contribuição, deve a empresa cumprir as exigências da legislação específica, que no caso, é a Medida Provisória 794/94, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, finalmente convertidas na Lei n.º 10.101, de 19/12/2000.

Lei n.º 10.101/00:

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

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

Art. 3º (...)

(...)

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

(grifos nossos)

É de se ressaltar que a atividade da autoridade administrativa encontra-se vinculada, no caso, aos dispositivos normativos retro mencionados, não possuindo esta autoridade competência para declarar indevidas contribuições previstas na legislação, incidentes sobre valores pagos a título de participação nos resultados em desacordo com a lei específica, a cujo recolhimento a empresa está obrigada por norma vigente.

Note-se, ainda, que a atividade da autoridade administrativa deve observar o disposto no artigo 116, inciso III da Lei n.º 8.112, de 11/12/1990, e que, sendo constatada a ocorrência de fatos geradores de contribuição, surge, para a autoridade fiscal, a obrigação de constituir o respectivo crédito, através do lançamento, pela atividade vinculada que exerce, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), sendo tais dispositivos legais a seguir transcritos.

Lei n.º 8.112/90:

Art. 116. São deveres do servidor:

(...)

III - observar as normas legais e regulamentares;

(...)

(grifos nossos)

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (grifos nossos)

Cabe, aqui, destacar que nada impede que a empresa outorgue a seus empregados verbas a título de participação nos resultados sem observar os pressupostos estabelecidos na legislação específica (Lei n.º 10.101/00), contudo, neste caso, nos termos do art. 28, § 9º, alínea “j” da Lei n.º 8.212/91, estes pagamentos se caracterizam como verba integrante do salário-de-contribuição destes empregados.

Nesse sentido, já se posicionou o Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme se pode verificar no acórdão a seguir parcialmente transcrito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

1. Embasado o acórdão recorrido também em fundamentação infraconstitucional autônoma e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o recurso especial.
2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.
3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.
4. Ambas as Turmas do STF têm decidido que é legítima a incidência da contribuição previdenciária mesmo no período anterior à regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconsiderado por esta Corte.
5. Recurso especial não provido. (RESP - Recurso Especial – 856.160/PR; Processo 2006/0118223-8; Superior Tribunal de Justiça; Relatora Ministra Eliana Calmon; DJe de 23/06/2009)

(grifos nossos)

No presente caso, tem-se que os pagamentos efetuados a título de PLR aos empregados que ocupavam cargos de gerência superior, direção, presidência e vice-presidência não atenderam plenamente os requisitos estabelecidos na Lei n.º 10.101/00, conforme explicitado no Relatório Fiscal, e ratificado a seguir.

Cabe informar, inicialmente, que, de acordo com o Relatório Fiscal, foram solicitados à empresa, mediante Termo de Intimação Fiscal, diversos documentos, entre os quais: cópia do Acordo de Participação de Lucros ou Resultados referente ao biênio 2009/2010 (valores pagos em 2010, com adiantamento em 2009); e, relação dos beneficiários, com nome, cargo ou função, mês de recebimento e valor recebido.

Cumprе reproduzir, aqui, em seguida, alguns trechos do Acordo sobre a Participação dos Funcionários nos Resultados da FMC TECHNOLOGIES DO BRASIL LTDA. para o Ano de 2009, assinado, em 03/06/2009, de um lado, pela empresa, e de outro, pelo Representante Sindical e pela Comissão dos Empregados, apresentado à fiscalização e anexado, em cópia, por esta, às fls. 276 a 296:

(...)

DOS PARTICIPANTES:

Cláusula 04 - A Participação nos Resultados do exercício de 2009, será devida integralmente a todos os funcionários, que mantenham contrato de trabalho em vigor no período de 01/01/2009 a 31/12/2009, entendendo-se, de forma expressa, que estarão excluídos por não serem empregados da empresa, os estagiários, trabalhadores terceiros que prestem serviços nas dependências da empresa e trabalhadores temporários, bem como os Jovens Aprendiz (Senai).

Parágrafo Primeiro - Os funcionários admitidos entre 02 de janeiro e 15 de dezembro de 2009 receberão proporcionalmente na base de 01/12 (um doze avos) do valor a ser pago por mês trabalhado ou fração superior a 15 dias.

Parágrafo Segundo - Aqueles funcionários demitidos em 2009, receberão proporcionalmente o valor da participação no programa de bônus, após a avaliação final dos resultados, na proporcionalidade de 01/12 ou fração igual ou superior a 15 dias. Para isso deverão enviar solicitação escrita à empresa até 365 dias após o seu desligamento.

(...)

DA BASE DE DISTRIBUIÇÃO:

Cláusula 05 - O valor da base de distribuição da Participação nos Resultados será de 2 salários, de acordo com o cumprimento das metas previamente estabelecidas, entre funcionários e empresa, obedecendo-se os critérios descritos no anexo I e II.

DOS PRÊMIOS E GRATIFICAÇÕES:

Cláusula 06 - O valor da base de distribuição da Participação nos Resultados será determinado de acordo com o cumprimento das metas previamente estabelecidas entre os colaboradores da empresa, não podendo ser inferior a 2 salários no caso de cumprimento de todas as metas. Os critérios descritos no anexo I (PLR COL) são aplicáveis a todos os colaboradores. Os critérios aplicáveis aos gerentes são 30% baseado no resultado de objetivos individuais e 70% baseado em metas de resultado financeiro, ambos previamente acordados, sendo: 1/4 referente ao lucro operacional antes do imposto de renda, 1/4 referente ao percentual de lucro operacional antes do imposto de renda sobre as vendas, 1/4 referente ao capital de giro utilizado no negócio e 1/4 referente a prazo de entrega de produtos e equipamentos.

DA FORMA DE PAGAMENTO

Cláusula 07 - O valor da Participação nos Resultados relativo ao exercício 2009 terá como base de cálculo os critérios estabelecidos na cláusula 05 do presente instrumento e o pagamento do mesmo se dará da seguinte forma:

I - Um adiantamento equivalente a 40% do prêmio, a ser pago em até 15/08/2009, de acordo com o atingimento dos objetivos de janeiro a junho 2009.

II- Pagamento em até 05/03/2010, de acordo com a apuração dos resultados atingidos no ano (Jan a Dez 2009 - Máximo de 2 salários), descontado o valor do adiantamento pago em até 15/agosto/2009.

A base do cálculo prevista na cláusula 05 será, o salário base do mês do pagamento excluídas todas e quaisquer outras parcelas, horas extras e/ou outros adicionais, as quais não integrarão o salário e/ou remuneração do funcionário para qualquer efeito, exceto para retenção do imposto de renda, quando devido.

DO PRAZO DE VIGÊNCIA

Cláusula 08 - O presente acordo tem vigência somente para o exercício de 2009. As cláusulas, condições e benefícios deste acordo terão a vigência restrita ao período pactuado.

(...)

(grifos nossos)

É de se registrar, também, que, conforme explicitado no Relatório Fiscal, em resposta a intimação, a empresa apresentou, ainda, arquivo com três planilhas de cálculo, que foram divididas no presente processo em Anexos numerados de I a III, tendo sido objeto de análise pela fiscalização.

(...)

4.2. ... Inicialmente, verificamos que a empresa efetuou o pagamento do PLR referente ao ano-calendário de 2009 em duas parcelas:

a) um adiantamento pago em 08/2009, calculado sobre o resultado parcial de 01 a 06/2009 e cujos valores estão relacionados e totalizados em planilha do Anexo I - Total de Adiantamento de PLR;

b) a quitação do restante pago em 03/2010, calculado sobre o resultado de 01 a 12/2009 e cujos valores estão relacionados e totalizados em planilha do Anexo II - Total da Quitação de PLR.

(...)

4.5. Em relação ao adiantamento pago em 08/2009, conforme a planilha de cálculo do Anexo I, foram concedidos percentuais de 17,8% (dezesete vírgula oito por cento) para as filiais 48.122.295/0024-91 e 48.122.295/0025-72, situadas no município do Rio de Janeiro, e 16,8% (dezesesseis vírgula oito por cento) para a filial 48.122.295/0026-53, situada no município de Macaé-RJ, calculados sobre o salário mensal de cada empregado e proporcionais à projeção de meses trabalhados em 2009 (coluna "Avos de PLR" da planilha), considerando admissões e afastamentos...

4.6. Quanto à quitação de PLR paga em 03/2010, conforme a planilha de cálculo do Anexo II, foram concedidos percentuais de 53% (cinquenta e três por cento) para as filiais 48.122.295/0024-91 e 48.122.295/0025-72, situadas no município do Rio de Janeiro, e 70% (setenta por cento) para a filial 48.122.295/0026-53, situada no município de Macaé-RJ, calculados sobre o salário mensal de cada empregado e proporcionais aos meses efetivamente trabalhados em 2009 (coluna "Avos de PLR" da planilha), considerando admissões e afastamentos e subtraindo o valor do adiantamento pago em 08/2009...

4.7. Podemos observar que existe, na última coluna da planilha do Anexo II, a observação "Resultado Global" para diversos empregados. Tais empregados possuem cargos de gerência superior, direção, presidência e vice-presidência, e

receberam, além dos valores de PLR relacionados no Anexo II, um valor de PLR extraordinário, calculado sobre o salário anual de cada beneficiário. A relação de todos os beneficiários deste PLR extraordinário está na planilha do Anexo III - Resultado Global.

4.8. Constam da planilha do Anexo III diversas colunas com subdivisões em "Resultado Global" e "Resultado Brasil", além de percentuais e índices cujos títulos a empresa explicou, no arquivo Arquivo "PLR 2009 2010 FINAL _Atualizado", da seguinte forma:

(...)

(grifos nossos)

Cabe observar, assim, que a fiscalização verificou, pelos valores pagos e pelas planilhas apresentadas, que houve pagamento de um PLR de 0,53 ou 0,70 salários-base, conforme os resultados obtidos, a todos os empregados da empresa, em cargos diversos, denominado de "Resultado Brasil", e que, dentre estes, os empregados com cargos de gerência superior, diretoria, vice-presidência e presidência receberam, também, valores extraordinários de PLR, calculados sobre o salário anual dos mesmos, considerando os 12 meses do ano e o 13º salário, multiplicado por índices de avaliação individual e financeiros obtidos junto aos resultados da empresa estrangeira de quem era subsidiária, denominado de "Resultado Global".

Desse modo, foi constatado, no caso, que certos empregados da empresa que ocupavam cargos de gerência superior, diretoria, vice-presidência e presidência receberam valores relativos ao Resultado Brasil e ao Resultado Global, conforme a planilha do Anexo III.

Note-se, ainda, que, conforme relatado pela fiscalização, tendo sido a empresa intimada a fornecer o "Anexo II" mencionado na Cláusula 05 do Acordo, uma vez que ele não constava da documentação apresentada, e a justificar o cálculo do PLR diferenciado, denominado de "Resultado Global", para os empregados em cargos de gerência, diretoria e presidência, calculado sobre o salário anual, tendo em vista que este critério de cálculo e o recebimento de dois tipos diferenciados de PLR para referidos empregados não estavam previstos em nenhuma das cláusulas do Acordo, informou: a) que a indicação da existência do Anexo II ao Acordo de PLR era um mero erro de revisão do texto, estando a base, metas e critérios de cálculo do pagamento de PLR previstas no Acordo e em seu Anexo I; e, b) que o pagamento de dois tipos de PLR, para os empregados em questão, estava previsto na Cláusula 06 do Acordo, sendo estes também funcionários celetistas; e, que o Anexo I do Acordo discriminava o pagamento da PLR devida a todos os funcionários, sem tratar do valor pago aos funcionários que ocupavam os cargos de gerência, diretoria e presidência, sendo, por esse motivo, a base desse pagamento informada aos funcionários elegíveis, por meio de cartas, constando nestas o pagamento com base no salário anual do funcionário.

Isto posto, cumpre ressaltar que, conforme mencionado no Relatório Fiscal, houve, no caso em tela, desrespeito ao artigo 2º, incisos I e II, e parágrafo 1º da Lei n.º 10.101/2000, que exige como primordial a negociação entre a empresa e seus empregados, com a participação da entidade sindical que os representa, bem como a presença, no instrumento resultante desta negociação, de regras claras e objetivas para a concessão da PLR, tendo sido constatada, pela fiscalização, a seguinte situação:

- que a empresa utilizou a definição de “gerentes” na Cláusula 06 do Acordo em sentido amplo, referindo-se a gerentes superiores, diretores, vice-presidentes e presidente, o que é confirmado em sua própria carta-resposta a termo de intimação, embora possuísse, também, cargos de gerência em nível inferior, tais como gerente de custos, gerente de contratos I, gerente de controle da qualidade e gerente de propostas, por exemplo, como se pode verificar na planilha do Anexo II – Total da Quitação de PLR, que relaciona os demais beneficiários de PLR, sendo esta uma das imprecisões na redação da referida cláusula;
- que, quando relaciona os critérios aplicáveis a todos os colaboradores e, em seguida, os critérios aplicáveis aos gerentes, não deixa claro que os gerentes (no sentido amplo) também estariam inclusos nas regras gerais de distribuição e receberiam valores de Participação em dois Resultados distintos e totalizados, sendo esta mais uma das imprecisões verificadas;
- que não há na Cláusula 06, como em qualquer outra cláusula do Acordo, menção alguma sobre utilização de salário anual de empregado para cálculo de PLR a pagar, sendo que, de fato, a única cláusula a mencionar a base de cálculo da Participação dos Resultados é a Cláusula 07, que afirma que a base do cálculo seria o salário base do mês do pagamento, tendo a própria empresa, inclusive, mencionado, em resposta a termo de intimação, que a base do pagamento do PLR diferenciado seria informada aos funcionários elegíveis por meio de cartas, deixando claro que este critério não fazia parte do Acordo de PLR.

Com relação à afirmação da impugnante de que as cartas retro citadas seriam entregues aos colaboradores em questão antes da assinatura do PLR, o que, segundo ela demonstraria a previsibilidade, clareza, objetividade e publicidade da fórmula de cálculo da verba recebida por esses colaboradores, tem-se que não é hábil a afastar os lançamentos realizados por meio dos AI's por descumprimento de obrigação principal que integram o presente processo, cabendo observar, no caso, que todas as regras referentes aos direitos dos segurados quanto à PLR deveriam constar do próprio instrumento de negociação (Acordo), e que, conforme informado no Relatório Fiscal, mesmo da carta enviada a um dos beneficiários – Igor Ramos Lourenço – apresentada pela empresa, não constava a comunicação de pagamento de dois tipos diferenciados de PLR, somente o referente ao Resultado Global.

Cumpre esclarecer, aqui, ainda, que, quando a fiscalização informou que haveria uma desigual e injusta relação entre gerentes superiores, diretores, vice-

presidentes e presidente, de um lado, e os demais empregados, de outro, estava se referindo à utilização, para fins de estabelecimento de PLR somente para os primeiros, de um critério exclusivo e não incluído no Acordo, qual seja o seu cálculo sobre salário anual, sendo salientado que a legislação exigiria que as regras fossem determinadas em comum acordo entre empresa e empregados, e com a presença indispensável de representante sindical.

É de se registrar, assim, que a injustiça ou discriminação não se encontra na simples adoção de critérios distintos para o cálculo da PLR dos empregados em geral e dos ocupantes de cargo de gerência em nível superior, diretoria e presidência – sendo que, conforme explicitado no Relatório Fiscal, a Lei n.º 10.101/2000 não obsta a celebração de acordo com regras distintas por categoria funcional de trabalhadores – mas no fato de que foi adotado para estes últimos um critério não previsto no Acordo de PLR.

Não merece acolhida, aqui, da mesma forma, a alegação da impugnante de que a Cláusula 06 do Acordo de PLR de 2009 deixaria claro que os gerentes teriam direito à PLR descrita no Anexo I do referido Acordo (calculada em conjunto com a integralidade dos funcionários) e também a uma PLR calculada 30% baseado em resultados objetivos e 70% baseada em metas de resultado financeiro (calculada somente para esse grupo específico de empregados), sobre o salário anual, cumprindo tais funcionários o requisito de elegibilidade previsto na Cláusula 04 do Acordo, para recebimento de PLR.

Sobre esta questão, cumpre reproduzir, a seguir, o pronunciamento realizado pela fiscalização, no item 4.23 do Relatório Fiscal.

(...)

4.23. ... se assim quisesse, a empresa poderia ter deixado claro na redação da Cláusula 06 que todos os gerentes superiores, diretores, vice-presidentes e presidente receberiam a mesma remuneração em PLR do que todos os demais empregados elegíveis e, além disso, teriam direito a um valor extraordinário de PLR calculado sobre o salário anual de cada um deles, atrelado à soma de resultados individuais com resultados financeiros. No entanto, a empresa não o fez.

(...)

Note-se, ainda, que a empresa informa, em sua defesa, que, “embora não conste no plano a expressão “além disso” ou “adicionalmente”, como a fiscalização gostaria que existisse, também não haveria qualquer “exclusivamente”, que determinasse que os seus gerentes recebessem a PLR apenas com base na segunda parte da Cláusula 06 do plano de PLR”, sendo que isso apenas corrobora o entendimento da fiscalização no sentido da ocorrência de imprecisão na redação da cláusula mencionada, da inexistência de regras claras e objetivas, no Acordo, quanto à concessão de PLR aos ocupantes de cargos gerência superior, direção, presidência e vice-presidência.

Com relação à alegada expectativa dos seus funcionários que ocupavam cargos de gerência superior, direção, presidência e vice-presidência de receber, anualmente, pagamentos de PLR calculada 30% baseada em resultados objetivos e 70% baseada em metas de resultado financeiro, tendo como base o seu salário global, bem como uma verba paga com base nos critérios previstos no Anexo I do PLR, tendo esta como base o salário do mês do pagamento, suscitada pela empresa, em sua defesa, uma vez que, segundo ela, as cláusulas dos seus planos de PLR teriam permanecido praticamente inalteradas no ano de 2008 e 2009, temse que também não se mostra hábil a afastar os lançamentos realizados por meio dos AI's por descumprimento de obrigação principal que integram o presente processo, cabendo observar, no caso: I) que o Acordo sobre a Participação dos Funcionários nos Resultados para o Ano de 2008, assinado em 25/03/2008, anexado, em cópia, pela impugnante, às fls. 569 a 594, tinha a sua vigência limitada ao exercício de 2008, de acordo com a sua Cláusula 08, que estabelecia que "O presente acordo tem vigência somente para o exercício de 2008. As cláusulas, condições e benefícios deste acordo terão a vigência restrita ao período pactuado"; II) que deve ser considerado, para fins de análise acerca dos pagamentos de PLR em tela, realizados em 08/2009 e 03/2010, sobre os quais houve, aqui, o lançamento de contribuições previdenciárias e de terceiros, o Acordo sobre a Participação dos Funcionários nos Resultados para o Ano de 2009, firmado em 03/06/2009, anexado, em cópia, pela fiscalização, às fls. 276 a 296, e, pela impugnante, às fls. 507 a 527; III) que, como explicitado no Relatório Fiscal, não consta expressamente, de forma clara, em qualquer das cláusulas do Acordo de 2009, a previsão do recebimento de dois tipos diferenciados de PLR pelos gerentes superiores, diretores, vicepresidentes e presidente.

E, assim, não tendo sido atendidos, pela empresa, todos os requisitos estabelecidos na Lei n.º 10.101/2000, no que tange aos pagamentos realizados a título de PLR aos empregados ocupantes de cargos de gerência em nível superior, diretoria, vice-presidência e presidência, em 08/2009 e 03/2010, a fiscalização agiu corretamente ao lavrar os AI's n.º 51.059.293-7, 51.059.295-3, 51.059.296-1, lançando contribuições previdenciárias e de terceiros sobre tais verbas, considerando-as como remunerações destes segurados, como parcelas integrantes do salário-de-contribuição, não havendo que se falar em cancelamento destas autuações.

Cumprе mencionar, ainda, que não merece acolhida, aqui, a afirmação da impugnante no sentido de que teriam ocorrido equívocos nos cálculos dos valores lançados nos AI's em questão, por terem sido incluídos, na base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros, para os ocupantes de cargos de gerência superior, direção, presidência e vice-presidência, tanto o montante calculado com base no salário do mês de pagamento da PLR, como o montante calculado utilizando os critérios específicos para essa categoria de empregados, conforme o Anexo III.

Cabe informar que o pedido da empresa, apresentado em sua defesa, no sentido que fossem exigidas contribuições apenas sobre parte dos pagamentos retro mencionados não encontra guarida na legislação, já que, descumpridas as regras estabelecidas na Lei n.º 10.101/2000, desrespeitadas as condições impostas na legislação específica, restou descaracterizada a totalidade das verbas pagas aos empregados em tela (ocupantes de cargos de gerência em nível superior, diretoria, vice-presidência e presidência) a título de PLR, que passaram a integrar o salário-de-contribuição, conforme previsto no artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, tendo agido, assim, corretamente a fiscalização ao lançar contribuições sobre todos esses pagamentos, não havendo que se falar em redução da base de cálculo utilizada para o lançamento.

Pois bem!

Nesse desiderato, inobstante os fundamentos supra, já tomados como razão de decidir, mister destacar que, conforme bem observado no relatório fiscal de fls. 25-55, merece atenção a inobservância de algumas diretrizes básicas instituídas pela Lei 10.101/2000, mormente no que se refere ao que prelecionam as cláusulas sexta e sétima do plano de PLR.

Além disso, ao que se vê (item 4.3 do relatório fiscal – fls. 34), o acordo que definiu as regras para o pagamento de PLR foi assinado tardiamente, ao final do primeiro semestre do ano de 2009, ou seja, em 03/06/2009, o que não se admite, haja vista a necessidade da estipulação de regras previamente estabelecidas, sob pena de violação direta ao disposto no §1º do art. 2º da referida lei. Ainda, as partes só requereram o registro do instrumento no Ministério do Trabalho e Emprego em agosto daquele ano.

Com isso, de fato não há que se falar no cumprimento dos ditames da Lei 10.101/00, como quer fazer crer o recorrente.

- Da observância das normas objetivas

A legislação aplicável não admite flexibilidade na definição dos critérios de distribuição da PLR, exigindo que sejam transparentes, objetivos e estejam em conformidade com o disposto na Lei.

Nesse sentido, quanto aos pagamentos destinados aos segurados empregados, é imperativo seguir os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, a fim de garantir a tão almejada isenção.

Esses requisitos incluem a prévia negociação entre a empresa e seus empregados, seguindo um dos procedimentos estabelecidos, como a constituição de uma comissão paritária com representantes indicados pelo sindicato da respectiva categoria ou a realização de uma convenção ou acordo coletivo. O Acordo deve também conter as regras claras e objetivas, ou seja, regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se refiram ao mundo dos objetos.

Além disso, a clareza e objetividade mencionadas devem compor os instrumentos resultantes dessa negociação sobre os direitos substantivos da participação nos lucros, bem como

sobre os critérios para aferição e distribuição dos resultados, periodicidade da distribuição, vigência do acordo e prazos para sua revisão, podendo incluir índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, bem como programas de metas e resultados previamente pactuados.

No presente caso, verifica-se que os pagamentos efetuados pela empresa a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos empregados ocupantes de cargos de gerência superior, direção, vice-presidência e presidência não observaram os requisitos legais previstos na Lei nº 10.101/2000, razão pela qual não se afastam da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Repise-se que a referida norma estabelece, em seu artigo 2º, que a PLR deve ser objeto de negociação prévia entre a empresa e os empregados, com participação da entidade sindical representativa da categoria, sendo imprescindível que o instrumento firmado contenha regras claras e objetivas acerca dos critérios de aferição de resultados, periodicidade, valores e forma de pagamento.

No caso concreto, o acordo de PLR firmado tardiamente em 03/06/2009, com vigência para o exercício de 2009, limitou-se a prever, em suas cláusulas 5ª a 7ª, que o valor da participação seria de até dois salários, com base no cumprimento de metas previamente acordadas e utilizando como base de cálculo o salário base do mês do pagamento. Entretanto, a empresa efetuou pagamento adicional de PLR aos empregados em cargos de alta gestão, com base em seu salário anual (incluindo 13º salário), o que não apenas não consta de forma expressa no acordo firmado, como também foi posteriormente justificado, em resposta a termo de intimação fiscal, como sendo critério informado individualmente por meio de cartas, desvinculado, portanto, do instrumento negocial formal.

Tal conduta compromete a validade jurídica do pagamento efetuado a esses empregados sob a rubrica de PLR, uma vez que a legislação de regência exige, com clareza, que os critérios e condições da distribuição estejam previamente pactuados em instrumento coletivo e arquivados na entidade sindical, de forma transparente e objetiva. A ausência de menção ao pagamento com base no salário anual, somada à falta de disposição contratual sobre a existência de dois tipos distintos de PLR para os cargos de alta gestão, evidencia a inobservância aos comandos da Lei nº 10.101/2000.

A alegação da recorrente de que os critérios estariam implícitos na Cláusula 6ª do acordo tampouco merece acolhida, pois a redação ambígua e imprecisa do dispositivo não permite concluir que haveria, cumulativamente, uma PLR geral e outra diferenciada para os gestores. Ademais, mesmo que houvesse previsão implícita, tal não supre a exigência das regras claras e objetivas, sendo insuficiente a comunicação informal por meio de correspondência interna.

Ainda que a lei permita a fixação de critérios distintos para categorias funcionais específicas, como gerentes ou diretores, tal diferenciação deve estar expressamente consignada no acordo firmado com a participação do sindicato.

No presente caso, não houve qualquer cláusula que previsse o pagamento adicional com base no salário anual, tampouco autorização expressa para o uso de critérios financeiros vinculados ao desempenho da controladora estrangeira da empresa. A prática adotada, portanto, desnatura a verba como PLR nos termos legais, assumindo caráter remuneratório e integrando, por conseguinte, o salário-de-contribuição para fins previdenciários.

Diante desse contexto, e considerando que a inobservância de qualquer dos requisitos legais previstos na Lei nº 10.101/2000 descaracteriza a verba como participação nos lucros e resultados, é legítima a exigência de contribuições sociais incidentes sobre tais valores.

No caso, merece atenção o que dispõe a Constituição Federal e a Lei 10.101/00 sobre o tema, senão vejamos:

Constituição Federal - 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;

(...)

Lei nº 10.101/2000 (Texto vigente à época do Período de Apuração)

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 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.

(...)

Embora a CF/88 assegure o direito dos empregados à participação nos lucros ou resultados das empresas, tal comando é de eficácia limitada, ou seja, depende de Lei Ordinária Federal para sua aplicação plena.

O legislador constituinte, ao estabelecer aquele direito social, desvinculado da remuneração, remeteu à Lei ordinária o poder de disciplinar o acesso dos empregados àquele direito, definindo o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício para fins tributários, seja quanto à incidência do imposto de renda, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária.

Reforça-se, outrossim, que, do instrumento de negociação firmado entre as partes devem constar regras que observem criteriosamente o disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

É fundamental, por óbvio, que os trabalhadores tenham conhecimento prévio dos critérios e condições estabelecidos com a empresa, conforme constam no instrumento de negociação, tais como metas, resultados, índices de produtividade ou lucratividade, entre outros. Isso possibilita que eles acompanhem e avaliem regularmente a evolução dos indicadores relacionados ao pagamento da PLR.

No contexto da Lei nº 10.101/2000, que regula a PLR, a livre negociação entre as partes é permitida, **desde que as condições estabelecidas estejam em conformidade com os requisitos legais, garantindo regras prévias, claras e objetivas tanto em relação aos direitos substantivos quanto às obrigações adjetivas.**

No caso em análise, a empresa recorrente não cumpriu com os critérios mínimos exigidos pela Lei 10.101/2000, o que resultou na consideração dos valores pagos como salário de contribuição, sujeitos à cobrança previdenciária.

Dessa forma, a Fiscalização fundamentou corretamente sua decisão, demonstrando que o pagamento efetuado não se enquadra na categoria de Participação nos Lucros e Resultados conforme definido pela legislação.

Assim, mantenho a decisão de piso quanto ao tema.

- Da arguição de irregularidade nos cálculos

A recorrente argumenta que os valores lançados englobariam não apenas as parcelas consideradas indevidas, mas também aquelas corretamente pagas, nos termos do acordo coletivo. Contudo, a autoridade fiscal destacou que apenas os pagamentos efetuados aos empregados constantes da planilha “Pagto 03 2009 Global”, que extrapolaram os limites e critérios legais, foram incluídos no levantamento tributário.

Os valores pagos aos demais empregados, listados na planilha “Pagto 03 2009”, foram considerados regulares e não integraram a base de cálculo das contribuições.

Assim, não há que se falar em equívoco no cálculo dos valores devidos.

- Dos juros de mora sobre a multa de ofício

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício resta incontroversa a partir da Súmula CARF nº 108 (vinculante), a saber:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, sobre tal tema, não há necessidade de maiores delongas, pelo que nego provimento à pretensão recursal.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência em relação ao período de 2009, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, nego provimento.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula