



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

**Processo n°** 19515.001048/2008-29  
**Recurso n°** 000.000 Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-000.946 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de dezembro de 2011  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** DOW BRASIL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2002 a 30/04/2006

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA. ART. 45 DA LEI 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE Nº 08 DO STF. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR.

O prazo decadencial das contribuições previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos dos arts. 150, § 4º, havendo antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

Não deve incidir a contribuição previdenciária em relação ao pagamento a título de PLR, quando em consonância com a legislação vigente.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, nas Preliminares, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência das competências até 03/2003, com base no § 4º, do artigo 150, do CTN. No mérito, por maioria de votos em dar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e Carlos Alberto Mess Stringari.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/01/2012 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 02/01

/2012 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 06/02/2012 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 06/03/2012 por MARIA MADALENA SILVA - VERSO EM BRANCO

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Magalhães Peixoto, Cid Marconi Gurgel de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Ivacir Julio de Souza e Igor Araujo Soares.

CÓPIA

## Relatório

1. Trata-se de crédito tributário previdenciário relativo à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD n.º 37.130.864-0, lavrada em 31/03/2008, cuja notificação ocorreu em 01/04/2008, que traz o lançamento de contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social e a Terceiros, incidente sobre parcelas pagas a segurados empregados a título de Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, nas competências e estabelecimentos abaixo identificados, no montante de R\$ 21.674.388,33 (vinte e um milhões, seiscentos e setenta e quatro mil, trezentos e oitenta e oito Reais e trinta e três centavos), consolidado em 13/03/2008.

Estabelecimento	Competências
60.435.351/0001-57	03/2003, 03/2004, 03/2005, 01/2006 a 04/2006
60.435.351/0005-80	03/2003, 02/2004, 03/2004, 03/2005, 03/2006
60.435.351/0006-61	02/2004, 03/2005, 03/2006
60.435.351/0007-42	02/2004, 03/2004, 03/2005, 03/2006
60.435.351/0008-23	03/2003, 03/2004, 03/2005, 03/2006
60.435.351/0011-29	03/2004, 03/2005, 03/2006
60.435.351/0014-71	03/2003, 03/2004, 03/2005, 03/2006
60.435.351/0015-52	03/2006
60.435.351/0046-59	03/2002, 03/2003, 03/2004, 03/2005
60.435.351/0047-30	03/2003, 03/2004, 03/2005, 03/2006
60.435.351/0048-10	03/2003, 03/2004

2. O Relatório Fiscal, de fls. 36/39, esclarece:

2.1. A empresa apresentou acordos de PLR para os anos de 2001 a 2005, com pagamentos de 2002 a 2006, especificando que o valor da participação do empregado é definido como um percentual sobre o valor anualizado do salário, composto por dois fatores básicos, comuns a todos os acordos:

a) LUCRO ECONÔMICO GLOBAL DA DOW QUÍMICA: alcançado pela empresa em nível global mediante critérios de apuração previamente definidos. É preciso que a empresa para a qual o empregado trabalhe tenha contribuído para este lucro com base no volume das vendas líquidas, conforme metas específicas para cada empresa. As metas do 'volume de vendas líquidas' a serem alcançadas pelas empresas individualmente não estão especificadas nos acordos. No acordo de 2005 nem mesmo o tipo de meta é citado, mas tão

somente a expressão: 'é necessário que a Empresa participante tenha contribuído para o lucro global da organização', sem especificar ou esclarecer como se dará esta contribuição;

b) DESEMPENHO INDIVIDUAL OU DA EQUIPE: para que os empregados recebam qualquer participação neste quesito é preciso que seu supervisor compare as metas individuais com o resultado obtido pelo empregado. A empresa não demonstrou de que forma os trabalhadores eram formalmente informados ou comunicados de quais eram as metas individuais que deveriam atingir para fazer jus a esta parcela do PLR;

2.2. Solicitado à empresa por meio de TIAD (fls. 49) que esclarecesse esses dois fatores intervenientes na percepção do PLR, foi apresentada uma resposta que além de não esclarecer o que foi questionado reafirmou a subjetividade existente em relação às metas individuais deixando a critério do superior definir o desempenho do funcionário, ao citar expressões como: 'O líder consulta pares/funcionários...'; 'Usando várias fontes, o líder obtém uma interpretação equilibrada e objetiva a respeito do desempenho do funcionário...'; 'O líder analisa todas as informações e define o desempenho do funcionário.'; 'O líder discute com o funcionário o desempenho obtido'.

2.2.1. Se existissem metas claras, objetivas e previamente definidas, com os devidos critérios de acompanhamento e aferição dos resultados, não haveria necessidade de 'consulta aos pares', 'interpretação do desempenho', 'análise de informações e definição de desempenho' e nem 'discutir com o funcionário o desempenho obtido';

2.3. Não ficou esclarecida meta relativa ao 'lucro econômico global da Dow Química', pois a resposta cita a forma como os resultados são divulgados, sem responder ao que foi especificamente questionado que se referia à meta 'volume de vendas líquidas', pois meta é o objetivo a ser alcançado, o qual deveria ser previamente negociado, definido e divulgado;

2.4. Quanto aos 'empregados elegíveis' para participar do programa, definem os acordos: a) empregados que façam parte do quadro em 31/12 do ano base do acordo, sendo que os admitidos no ano base recebem proporcionalmente aos meses trabalhados; b) empregados desligados durante o ano base em função de aposentadoria, invalidez, falecimento, licença ou afastamento por motivo de doença por período superior a três meses, receberão proporcionalmente aos meses trabalhados; c) empregados afastados durante o ano base por acidente do trabalho ou doença ocupacional por período superior a três meses receberão pagamento integral. Ocorre que foram feitos pagamentos a empregados desligados no ano base e que não se enquadravam em nenhuma das condições de elegibilidade citadas;

2.5. os fatos expostos impossibilitam afastar os pagamentos feitos a título de PLR da base de incidência das contribuições previdenciárias em virtude do disposto no § 9º, alínea 'j', do artigo 28 da Lei nº 8.212/91;

2.6. para que os valores pagos a título de PLR não integrassem o salário de contribuição dos empregados, deveriam ter sido cumpridas rigorosamente todas as exigências previstas na Medida Provisória nº 794/94 e suas reedições, e na Lei nº 10.101/2000, dentre as quais se destaca o artigo 2º, inc. I, II e § 1º, inc. I, II;

2.7. dessa forma, fica evidente que os empregados desconheciam boa parte das regras para concessão da PLR durante o transcorrer do ano e quais os objetivos que deveriam ser atingidos. Em decorrência desse fato foi desvirtuado o fundamento da participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, que é o de integrar capital e

trabalho e aumentar a produtividade, na medida em que empregador e empregado contribuam diretamente para o alcance do resultado da empresa;

2.8. O salário de contribuição foi obtido dos arquivos magnéticos das folhas de pagamento entregues pelo contribuinte, localizados nas rubricas 78 e 79;

2.9. Foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais por ter ocorrido, em tese, crime contra a seguridade social;

2.10. As contribuições para o Salário-Educação foram lançadas separadamente na NFLD n. 37.025.703-0.

### **DA IMPUGNAÇÃO**

3. O contribuinte foi cientificado pessoalmente da notificação aos 01/04/2008, interpondo aos 30/04/2008, a defesa, de fls. 63/83, acompanhada de: cópia da folha de rosto da presente NFLD; Instrumento de Procuração; cópia de Ata de Reunião do Conselho de Administração; telas impressas da 'apresentação institucional da Dow Brasil'; cópia de balanço; impressão de telas da intranet da empresa; e-mails; Programa de PLR-2003; fichas de metas individuais (fls. 84/200). Em resumo, alega a defesa:

3.1. para atingir seu objetivo de ser a maior empresa química do mundo a Impugnante precisa de constante aperfeiçoamento da relação capital x trabalho, sendo o funcionário essencial, motivo pelo qual a Dow tem por prática a premiação do esforço de seus funcionários globalmente. Dentro das diversas formas de premiação está o programa de PLR, existente mundialmente, o qual atende à legislação local (Lei nº 10.101/2000);

3.2. a fixação e aferição de metas claras e transparentes existe há muito tempo na empresa, dispondo a Dow de ferramentas para comunicar seus funcionários de tudo o que acontece no mundo, como: videoconferências transmitidas ao vivo para todo o planeta, onde, dentre outros, são abordadas as metas e resultados da companhia; comunicação por e-mail e cartas individuais endereçadas a cada funcionário sobre fatos, programas e eventos que possam afetar sua vida e desempenho na companhia; comunicação via intranet global; comunicação local aos funcionários pelas áreas de Recursos Humanos e Departamento de Comunicações;

3.3. interpretou equivocadamente o Auditor Fiscal que o volume de vendas líquidas por si só representasse integralmente a meta relativa ao lucro econômico, visto que a meta sob análise refere-se ao lucro econômico global da Dow, isto é, alcançado pela empresa em nível global, mediante critérios previamente definidos. Esse critério é amplo e evita que uma região do mundo seja privilegiada em detrimento de outras por fatores locais. Referido critério não desatende à legislação pátria, especialmente o § 1º, do art. 2º da Lei nº 10.101/2000;

3.4. assim deve prevalecer o critério eleito nos acordos firmados, no sentido de que a meta seja o lucro econômico global da Dow e que não é necessário constar dos acordos os volumes de vendas líquidas, pois esses são meros aspectos secundários e nem precisariam estar escritos nos acordos, porque o seu significado está implícito na redação que determina que a empresa participante tenha contribuído para o lucro econômico global da organização, o que levará em consideração para sua fixação os volumes de vendas líquidas conforme metas específicas para cada empresa;

3.5. o fato de a Impugnante ter faturado mais de dois bilhões de dólares americanos no Brasil demonstra que a Dow contribuiu para a formação do lucro econômico global. A referência ao volume de vendas apenas aclara que os mesmos constam do orçamento anual da Impugnante. Estar ou não especificado nos acordos de PLR o montante que a empresa pretende faturar é irrelevante, porque a meta mutuamente fixada como parâmetro é o lucro econômico global da Dow e não o volume de vendas, todavia é claro que o lucro é formado a partir da contribuição das vendas de todas as suas subsidiárias no mundo. Junta os balanços que corroboram a existência de faturamento e comprovam a sua contribuição formação do lucro global;

3.6. tais metas e respectivas medições eram e são divulgados aos funcionários. Nos docs. 04 e 05 estão anexados, a título de exemplo, e-mails contendo tais metas e regras relacionadas inclusive com as metas individuais a serem elaboradas pelo funcionário. Adicionalmente, nos mesmos anexos há cópias de documentos denominados 'Notificação de Ação Salarial', entregue a cada funcionário, onde são demonstrados os valores pagos e almejados para o ano seguinte, de acordo com o plano de carreira de cada um. Fica claro que seria tecnicamente impraticável tomar todos esses instrumentos de comunicação e inseri-los nos acordos de PLR ou mesmo acostar à presente porque as comunicações são dinâmicas e parte delas pessoais e confidenciais, não podendo esse fato ser desconsiderado por não estar inserto nos acordos;

3.7. a Impugnante requer a oitiva de testemunhas, pois certamente depoimento de seus funcionários irão corroborar todo o afirmado;

3.8. é importante mencionar que todos os acordos firmados contém outras metas de desempenho, tais como: redução global de despesas controláveis, programa 6-sigma e sinergia de custo na integração da Dow/Union Carbide, metas que não foram questionadas na NFLD, motivo pelo qual devem permanecer válidas;

3.9. quanto ao item 3.2.2 do relatório fiscal, houve um equívoco de interpretação, visto que o Fiscal entendeu que a empresa determinava metas individuais e as comunicava aos empregados, ou que assim deveria proceder, enquanto o que ocorre é que os empregados é que no início de cada ano formulam metas e as propõem/discutem com o supervisor direto e, sendo aprovadas, passam a valer para o ano todo. As metas globais são divulgadas para servir de parâmetro a seus funcionários no momento de elegerem suas metas individuais;

3.10. não procede a pretensão fiscal expressa nos itens 3.3 e 3.4 do relatório fiscal, pois fica claro que a autoridade fiscal parte do princípio de que as metas individuais devem ser fixadas pelo empregador e comunicadas aos funcionários, entretanto, como já visto a Impugnante entende que as metas podem e devem advir de um consenso entre empregador e empregado, e que isso é admitido pela Lei nº 10.101/2000. Por outra, o Fiscal inferiu e por sua própria interpretação elegeu o 'volume de vendas líquidas' como uma meta da empresa, suposição que não deve prevalecer, pois, conforme já explicado, os volumes de vendas líquidas não constituem metas para a Impugnante, antes são apenas aspectos da meta escolhida pela Dow, que é o lucro econômico global. Tais metas, da forma como inferidas pela autoridade tributária, não estão nos acordos e nem deveriam estar porque, a uma, a Impugnante não elaborou unilateralmente metas individuais, a outra, porque a Impugnante jamais elegeu o volume de vendas líquidas como meta a ser alcançada pela empresa;

3.11. a Impugnante reafirma que as metas individuais são fixadas pelos funcionários em conjunto com a empresa e o volume de vendas líquidas é meramente um

aspectos relacionado à meta eleita, isto é, o lucro econômico global. Transcreve parte do texto do acordo firmado para o ano de 2004, do qual destaca:

‘(...). O pagamento em função do Lucro Econômico Global da Organização obedecerá o seguinte critério:

<b>Lucro Econômico Global da Organização</b>	<b>Percentual de Pagamento da Meta de Participação do Empregado</b>
Menor que US\$ (365) milhões	Igual a zero
De US\$ (366) a (85) milhões	Proporcional entre 0 a 50%
De US\$ (84) a 200 milhões	Proporcional entre 51 a 100%
Maior que US\$ (200) milhões	Igual a 100%

3.12. assim fica demonstrado que o critério é realmente o lucro econômico global da Dow, nos termos do quadro acima, embora para sua formação devam concorrer as demais subsidiárias e controladas da Dow no mundo. Essa diretriz, que não se constitui na meta em si, está descrita acima da seguinte forma: para que os empregados recebam qualquer participação em função do lucro econômico, é necessário que a empresa tenha contribuído para o lucro econômico global da organização. Todavia, isso é mera diretriz informadora da meta a ser estabelecida, mas que nem por isso se torna a meta em si.

3.13. com relação ao item 3.4 do Relatório Fiscal, o que a Impugnante disse em sua resposta é que anualmente todos os funcionários participam do processo de Gerenciamento de Desempenho e, para tanto, utilizam uma ferramenta denominada ‘smart goals’, divulgada pela intranet e acessível a todos os funcionários em nível global. O caráter objetivo destas metas pode ser verificado no doc. 6 em anexo. O processo formal compreende 4 etapas: estabelecimento da meta; coleta de dados; avaliação dos dados do desempenho; fornecimento de aconselhamento e informações sobre o desempenho. Ressalta que esse processo deve ser analisado de forma completa, em todas as suas etapas, sob pena do contrário levar seu intérprete a obter uma conclusão equivocada, como ocorreu no presente caso, onde a autoridade tributária entende que o critério bilateral, democrático, utilizado pela impugnante é subjetivo, enquanto apenas o critério unilateral, autocrático, preconizado pela fiscalização seria objetivo;

3.14. a consulta dos pares considerada subjetiva pela fiscalização, não o é, apenas resulta do fato de que a fixação das metas de cada funcionário está invariavelmente ligada à prática de ações que trarão reflexo em outras áreas, departamentos e negócios diferentes de onde o funcionário está lotado, em consequência, nada mais justo que aludidas áreas, departamentos e negócios sejam consultados sobre a performance do funcionário e confirmem que o resultado esperado efetivamente ocorreu;

3.15. quanto ao item 3.6 do Relatório Fiscal, não se vislumbra qualquer especificação de quais pagamentos teriam sido feitos em desacordo com as regras acordadas, bem como não identifica quais os beneficiários dos supostos pagamentos indevidos;

3.16. outra irregularidade da NFLD está em que a desconsideração de todos os pagamentos de PLR foi feita sem que todas as metas tenham sido questionadas, pois existem

diversas outras metas que não foram questionadas e devem permanecer válidas e capazes de justificar a parte dos pagamentos de PLR neles baseada, correspondente a 25% dos pagamentos;

3.17. provará o alegado por todos os meios em direito admitidos, inclusive: juntada de novos documentos, oitiva de testemunhas e prova pericial;

3.18. diante do exposto, pede pela improcedência do lançamento.

### **Da Diligência Fiscal**

4. Considerando que o Relatório Fiscal não deixou claro se o acordo do PPLR deu-se por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou por convenção ou acordo coletivo, nem informa se todos os documentos pertinentes foram apresentados à fiscalização; e, se, apresentados os acordos na forma da lei, foram estes arquivados no sindicato da respectiva categoria, bem como a alegação da defesa quanto ao item 3.6 do Relatório Fiscal, no sentido de que este não identifica quais os beneficiários dos supostos pagamentos indevidos e, ainda, não ser possível formar convicção de que os documentos trazidos pelo contribuinte em anexo à defesa foram examinados no transcorrer da ação fiscal, foram os autos encaminhados em diligência, nos termos do despacho, de fls. 206/212.

5. Cumprida a diligência, o Auditor Fiscal informou, nas fls. 214/217, in verbis:

#### **“1 — Esclarecimentos Preliminares:**

Antes de responder aos questionamentos específicos cumpre esclarecer o que segue:

**1.1 - No item 3.3 a empresa alega que o ‘auditor interpretou equivocadamente que o volume de vendas líquidas por si só representasse integradamente a meta relativa ao lucro econômico’. Na verdade em nenhuma parte do relatório fiscal tal afirmação foi feita. O que de fato ocorre é que embora esta não seja a única condição ela é sim condição necessária, ou seja, outros fatores concorrem para que o PLR possa ser pago e cada um deles deve ser obedecido. Os acordos citam TEXTUALMENTE: **Para que os empregados recebam qualquer participação em função do LUCRO ECONÔMICO, é necessário que a Empresa participante tenha contribuído para o lucro econômico global da organização, o qual levará em consideração para sua fixação os volumes de vendas líquidas conforme metas específicas para cada empresa.****

Pelo texto acima, extraído dos acordos apresentados durante a fiscalização, fica claro não tratar-se de mera interpretação do auditor, mas sim de interpretação clara, precisa e objetiva da língua portuguesa. A empresa tenta minimizar tal fato alegando no item 11 fls 66 de sua defesa tratar-se de um aspecto secundário o volume de vendas quando na verdade, pelo que está definido nos acordos, **trata-se de um aspecto primordial, ou seja, se não houver**

contribuição por parte da empresa não pode haver pagamento e por razão o valor dessa contribuição (a meta) deveria estar muito claramente definido e difundido pela empresa e como isso não foi feito a defesa tenta minimizar sua importância.

**1.2** - Com relação ao alegado no item 16 fls. 68 vimos esclarecer que em nenhum momento a fiscalização entrou no mérito de tipo de meta ou critério escolhido pela empresa, mas uma vez escolhidos, os mesmos devem ser claros e objetivos e deles devem constar mecanismos de aferição. Como podemos aferir algo que não foi claramente definido? O que está demonstrado na documentação apresentada pela empresa é a ampla divulgação das metas e dos resultados do lucro económico global, mas nada relativo às metas de vendas líquidas da empresa.

**1.3** - No item 19 fls. 69 a defesa alega que **não é necessário constar dos acordos os volumes de vendas líquidas, pois esses são meros aspectos secundários e nem precisariam estar escritos nos acordos.**

Se tal situação realmente pudesse prevalecer nenhum acordo, contrato, convenção ou tratado teria valor, pois bastaria justificarmos o descumprimento de alguma cláusula informando que a mesma nem deveria ter sido escrita no contrato.

2 - Conforme dispõe o § 9º, 'j', do art. 28 da Lei 8.212/91:

‘§ 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 a lei específica.**’

**No caso a lei específica é a 10.101, de 19 de Dezembro de 2000 que dispõe em seu Art. 2º:**

**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**.

Se a meta não foi pactuada previamente e, portanto, não foi definida, ocorreu então o **descumprimento** do , § 1º caput e do inciso II, estando então os pagamentos efetuados em **desacordo** com a lei específica.

Como em nenhum momento a empresa apresentou a definição da referida meta, nem durante a fiscalização e nem mesmo durante a defesa, tentando apenas desconstituir uma cláusula por ela mesmo definida, mas não cumprida, esta auditoria considera improcedentes as alegações.

### **3 — Esclarecimentos dos itens 10 a 12 da folha 212 do despacho da 12ª Turma da DRJ/SPOI:**

10.1 — Acordos efetivados por meio de comissão escolhida pelas partes.

10.2 — Acordos assinados pelos representantes dos sindicatos.

10.3 — Tanto os esclarecimentos quanto os documentos que foram solicitados durante a fiscalização foram apresentados. Os documentos ora apresentados não ensejam alteração no lançamento fiscal.

10.4 — Não se trata de subjetividade, mas de estabelecimento de uma meta, condição, sem que seu valor fosse definido conforme já explicado relatório fiscal e reiterado no liens 1 e 2 acima.

10.5 — Sim, é possível identificar os funcionários a que se refere o item 3.6 do relatório fiscal e a respectiva relação encontra-se abaixo listada conforme solicitado. Observo que esta relação não foi anteriormente anexada por ser específica para alguns casos. Os valores destes pagamentos já integram os pagamentos que foram considerados em desacordo com a legislação em função do descumprimento de uma cláusula relativa à empresa com um todo conforme já exposto.

(...).”

6. O sujeito passivo foi cientificado do Termo de Encerramento de Diligência em 11/03/2009 (fls. 222/224), apresentando a Manifestação, de fls. 229/231, datada de 20/03/2009, nos seguintes termos:

6.1. da análise dos documentos apresentados pela Impugnante não restam dúvidas de que as regras que definem os direitos de participação dos funcionários nos lucros são claras e objetivas, bem como os procedimentos de apuração do cumprimento de metas pelos funcionários, a periodicidade da distribuição e o período de vigência do programa;

6.2. em relação às metas questionadas pela fiscalização, relacionadas ao lucro econômico global da empresa, a Impugnante já juntou aos autos documentos que comprovam a existência de faturamento e sua correspondente contribuição à formação do lucro econômico global da Dow, bem como provas de como tal meta e respectivas medições eram e são divulgadas aos funcionários não só do Brasil, como de todo o mundo, através de diversos instrumentos de comunicação, o que inclui até uma carta individual enviada ao funcionário;

6.3. não se pode olvidar que o intuito do legislador ao excluir tais parcelas do salário de contribuição foi incentivar as empresas a distribuírem seus lucros. Caso o auto de infração aqui discutido seja julgado procedente o efeito será exatamente o contrário do preconizado pela lei;

6.4. o programa de atribuição de metas e mensuração do resultado mantido pela Impugnante é aplicado localmente da melhor forma a atender a legislação local. Todavia, essa adaptação mereceria ser interpretada sob o princípio segundo o qual a substância deve prevalecer sobre a forma, quando não haja prejuízo às partes interessadas na relação jurídica e não contrarie a lei. No caso, uma vez provado que o programa existe e é efetivamente aplicado, o fato de uma ou outra informação não constar do acordo não poderia invalidar todo o programa e justificar uma autuação pela descaracterização de uma relação existente na prática, mesmo que não satisfeitas todas as formalidades legais. Neste sentido já decidiu a jurisprudência, conforme ementa transcrita;

6.5. tendo em vista o exposto, reitera as razões apresentadas em sua impugnação e requer seja julgado improcedente o auto de infração atacado.

7. Considerando não ter constado do Termo de Encerramento de Diligência o item 3 do despacho relativo à resposta da diligência, constante às fls. 214/217, referido despacho foi encaminhado ao sujeito passivo, com reabertura do prazo para nova manifestação (fls. 233), conforme consta do Aviso de Recebimento — AR, de fls. 234, recebido pelo sujeito passivo em 01/02/2010.

8. Nos termos do despacho de fls. 235, o sujeito passivo não apresentou manifestação.”

### **DA DECISÃO DA DRJ**

Após analisar aos argumentos, a 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I – SP - DRJ/SP1, emitiu o Acórdão nº 16-24.799, mantendo procedente em parte o lançamento.

A DRJ, de ofício, aplicou a a decadência quinquenal, com base no art. 173 do CTN, tendo em vista a Súmula Vinculante n. 8.

Também de ofício, determinou a aplicação da nova redação do art. 35 da Lei n. 8.212/91, em relação à multa de mora, quando da data do eventual pagamento/parcelamento/inscrição em dívida Ativa.

Em relação à impugnação apresentada, julgou totalmente improcedente.

### **DO RECURSO**

Inconformada, a recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário de fls. 278/299, com os mesmos fundamentos da impugnação.

### **DA CONTRARRAZÃO DA FAZENDA NACIONAL**

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrrazões de fls. 310/328, requerendo a manutenção do acórdão da DRJ.

A PFN argumenta, em suma:

Descumprimento dos requisitos no art. 2º da Lei n. 10.101/2000, no que tange ao pagamento a título de PLR;

Em matéria de isenção, deve haver observância da lei regulamentadora;

Ausência de regras claras, objetivas e pré-estabelecidas, no tange às metas a serem atingidas pelos empregados.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto

**DA TEMPESTIVIDADE**

Conforme registro de fl. 308, o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

**DA DECADÊNCIA**

O Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária de 12 de Junho de 2008, aprovou a **Súmula Vinculante nº 8** nos seguintes termos:

*“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Referida Súmula declara inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que impõem o prazo decadencial e prescricional de 10 (dez) anos para as Contribuições Previdenciárias, o que significa que tais contribuições passam a ter seus respectivos prazos contados em consonância com os artigos 150, § 4º, 173 e 174, do Código Tributário Nacional:

*CTN - Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

(...)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

De acordo com o art. 103-A, da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 vincula toda a Administração Pública, inclusive este Colegiado:

*CF/88 - Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal, poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder a sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

*In casu*, como se trata de Contribuições Sociais Previdenciárias, que são tributos sujeitos a lançamento por homologação, conta-se o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, caso se verifique a **antecipação** de pagamento (mesmo que parcial) ou, nos termos do art. 173, I, do CTN, quando o pagamento não foi antecipado pelo contribuinte.

Trata-se de NFLD lavrada em razão das Contribuições Previdenciárias devidas à Seguridade Social (cota patronal 20% e RAT 3%) e Outras Entidades conveniadas, denominadas de “Terceiros” (SESI, SENAI, SEBRAE, INCRA – 3,3%), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, referentes aos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados para os empregados.

Da análise do Relatório Fiscal de fls. 36/39, verifica-se a existência de uma única NFLD, além desta, referente às verbas destinadas ao Salário Educação (FNDE).

Todas referentes a PLR. Logo, conclui-se que houve pagamento a título de Contribuições Previdenciárias por parte da Recorrente, mesmo que parcial. Diante dessa constatação, o caso em tela comporta aplicação da decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN.

O período de apuração compreendeu as competências de 03/2002 a 03/2006. A DRJ, de ofício, afastou a competência 03/2002 em face da decadência nos termos do art. 173 do CTN. A notificação ocorreu em 01/04/2008.

Logo, o prazo decadencial ocorreu em relação ao período compreendido até 03/2003 (nos termos do art. 150, § 4º do CTN), conforme explicado.

### **DO PEDIDO DE OITIVA DE TESTEMUNHAS**

A Recorrente pleiteia a oitiva de testemunhas para comprovar o alegado. Tal pedido não merece prosperar, pelas seguintes razões:

- (i) o caso em tela pode ser comprovado através de outros meios de prova admitidos em direito;
- (ii) apesar de ser um meio de prova lícito, a prova testemunhal, no Processo Administrativo Fiscal, não tem a mesma eficácia do Processo Judicial, haja vista a ausência do poder coercitivo, específico do âmbito Judicial.

### **DA PROVA PERICIAL**

Para que seja deferida a produção de prova pericial, mister se faz que realmente haja necessidade da sua produção, que nos autos haja algum ponto controvertido que precise ser esclarecido. Nesse sentido, lecionam Marcos Vinícios Neder e Maria Teresa

Martínez López (Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 3ª edição, Dialética, 2010, pág. 295), *verbis*:

*“De fato, a perícia tem sido muito utilizada para esclarecer dúvidas técnicas, como, por exemplo, a composição química de determinado produto, para dirimir dúvidas quanto à melhor classificação fiscal para fins de cobrança do IPI. No caso de documentos fiscais, em que pairam dúvidas sobre a ocorrência de falsificação, a perícia é igualmente necessária quando somente um técnico especializado puder se manifestar sobre a matéria, indicando os elementos que o levaram a sua conclusão.”* (grifo nosso)

E complementa na página 296, *verbis*:

*“Caso a autoridade julgadora entenda ser desnecessária a perícia, tem o dever de, expressamente, motivar sua recusa sob pena de ser declarada a nulidade da decisão de primeira instância.”* (grifo nosso)

Logo, da análise do acórdão da DRJ, especificamente na fl. 271 dos autos, verifica-se que o indeferimento da perícia foi devidamente fundamentado, razão pela qual não há que se falar em nulidade do julgado por esse motivo.

## **DO MÉRITO**

### **DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR**

A Recorrente foi autuada por não ter incluído na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, aos funcionários (referentes a cota patronal de 20%, RAT 3% e Terceiros - SESI, SENAI, SEBRAE, INCRA - 3,3%), nos termos do art. 28, § 9º, “j” da Lei n. 8.112/91, que assim dispõe, *verbis*:

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

(...)

*§ 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; (grifo nosso)*

A Lei n. 10.101/00 regulamentou a PLR e assim dispõe no seu art. 2º, *verbis*:

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

*I - comissão 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. (grifo nosso)*

Da supracitada transcrição, constata-se que o legislador visou a proteção não só do trabalhador, como também da Previdência Social, para que sejam excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária aqueles valores que de fato constituam Participação nos Lucros e Resultados – PLR, pagos aos empregados a estimular o trabalho desenvolvido.

A solução do litígio se resume em verificar se os pagamentos feitos pela Recorrente, a título de PLR, atenderam ou não às supracitadas normas, bem como à luz da hodierna jurisprudência. O STJ trouxe, de forma didática, os critérios a serem observados para aplicação da referida isenção, *verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.*

*1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.*

*2. Os requisitos legais inseridos em diplomas específicos ( arts. 2º e 3º, da MP 794/94; art. 2º, §§ 1º e 2º, da MP 860/95; art. 2º, § 1º e 2º, MP 1.539-34/ 1997; art. 2º, MP 1.698-46/1998; art. 2º, da Lei n.º 10.101/2000), no afã de tutelar os trabalhadores, não podem ser suscitados pelo INSS por notória carência de interesse recursal, máxime quando deduzidos para o fim de fazer incidir contribuição sobre participação nos lucros, mercê tratar-se de benefício constitucional inafastável (CF, art. 7º, IX).*

*3. A evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados.*

*4. A intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados, tais como definição do modo de participação nos resultados; fixação de resultados atingíveis e que não causem riscos à saúde ou à segurança*

**para serem alcançados; determinação de índices gerais e individuais de participação, entre outros.**

5. O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada.

6. A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária.

7. O Recurso Especial não é servil ao exame de questões que demandam o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, em face do óbice erigido pela Súmula 07/STJ.

8. In casu, o Tribunal local afastou a incidência da contribuição previdenciária sobre verba percebida a título de participação nos lucros da empresa, em virtude da existência de provas acerca da existência e manutenção de programa espontâneo de efetiva participação nos lucros da empresa por parte dos empregados no período pleiteado, vale dizer, à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, consoante se infere do voto condutor do acórdão hostilizado, verbis: "**Embora com alterações ao longo do período, as linhas gerais da participação nos resultados, estabelecidas na legislação, podem ser assim resumidas: a) deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação; b) deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos; c) necessidade de fixação de regras claras e objetivas; d) existência de mecanismos de aferição dos resultados.**

Analisando o Plano de Participação nos Resultados (PPR) da autora, encontram-se as seguintes características: a) tem por objetivo o atingimento de metas de resultados econômicos e de produtividade; b) há estabelecimento de índices de desempenho econômico para a unidade e para as equipes de empregados que a integram; c) fixação dos critérios e condições do plano mediante negociação entre a empresa e os empregados, conforme declarações assinadas por 38 (trinta e oito) funcionários (fls. 352/389); d) existência de regras objetivas de participação e divulgação destas e do desempenho alcançado.

Comparando-se o PPR da autora com as linhas gerais antes definidas, bem como com os demais requisitos legais, verifica-se que são convergentes, a ponto de caracterizar os valores discutidos como participação nos resultados. Desse modo, estão isentos da contribuição patronal sobre a folha de salários, de acordo com o disposto no art. 28, § 9.º, alínea "j", da Lei n.º 8.212/91". (fls. 596/597) 9. Precedentes: AgRg no REsp 1180167/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 07/06/2010; AgRg no REsp 675114/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 21/10/2008; AgRg no Ag 733.398/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ 25/04/2007; REsp 675.433/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 26/10/2006; 10. Recurso especial não conhecido. (REsp

865.489/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 24/11/2010) (grifo nosso)

Da análise da supracitada legislação, cumulada com as lições extraídas dos referidos julgados, abstrai-se que, no âmbito Judicial, para as verbas pagas a título de PLR serem excluídas da base de cálculo da Contribuição Previdenciária, deve atender, simultaneamente, ao que segue:

- a) **deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação;**
- b) **deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos;**
- c) **necessidade de fixação de regras claras e objetivas;**
- d) **existência de mecanismos de aferição dos resultados.**

No âmbito Administrativo, analisando caso análogo ao discutido nos autos, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de 09 de março de 2010, julgando o Proc. n. 10680.009628/2007-05, prolatou o Acórdão n. 9202-00.503, de Relatoria do Dr. Elias Sampaio Freire.

Desse julgamento, mister se faz destacar as lições que embasaram o voto do Conselheiro Relator, *verbis*:

***“Assim, para a PLR ser paga de acordo com a legislação específica deve, cumulativamente:***

- a) Resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo;***
- b) Do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos e quanto a fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo;***
- c) O resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;***
- d) Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;***
- e) Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil;***
- f) Por fim, a legislação determina formas de resolução de impasses quanto a PLR: a mediação ou a arbitragem de ofertas finais.”*** (grifo nosso)

Conforme esclarecimento prestado pela fiscalização na fl. 215, especificamente no item “3”, subitens “10.1” e “10.2”, respectivamente, constata-se a presença das supracitadas letras “a” e “c”.

Da análise das fls. 04/19, verifica-se que não houve mais de dois pagamentos num mesmo ano, logo, presente a letra “e”.

Como a letra “f” trata sobre a resolução de litígio, a mesma se faz presente quando o mesmo ocorrer.

Conforme fls. 36/37, cumulada com as fls. 165/200 dos autos, verifica-se a presença de regras claras e objetivas, além da ausência de complementação à remuneração, presente, portanto, as letras “b” e “d”.

Nesse aspecto, mister se faz destacar trechos do “ACORDO PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DAS EMPRESAS DOW PARA O EXERCÍCIO DE 2003”, constane na página 4, *verbis*:

*“A meta de participação fica baseada nos seguintes percentuais:*

- *Lucro Econômico corresponderá a 50% da meta de participação,*
- *Redução Global de Despesas Controláveis corresponderá a 25% da meta de participação e*
- *Desempenho individual ou da equipe corresponderá a 25% da meta de participação.”*

Ademais, na mesma página 4 há todas as definições e conceitos relacionados ao PLR que a Recorrente paga aos seus funcionários.

A fiscalização e DRJ entenderam que a Convenção Coletiva de Trabalho não trouxe regras claras e objetivas em relação às metas, razão pela qual, no que tange à letra “b”, mister se faz trazer à baila os pontos de convencimento deste Julgador:

Conforme destacado alhures, especificamente nas fls. 36/37, o próprio Relatório Fiscal destacou que consta na CCT, como critérios os seguintes: LUCRO ECONÔMICO GLOBAL DA DOW QUÍMICA x DESEMPENHO INDIVIDUAL OU DA EQUIPE.

Este Julgador não constata nenhum problema em utilizar como parâmetro o “Lucro Global” da empresa, até porque, como destacou a Recorrente, por se tratar de uma multinacional, evita a disparidade entre os lucros recebidos pelos funcionários nos diversos países.

A Recorrente sustenta e comprova que as metas eram traçadas pela equipe, juntamente com o supervisor. Sendo esse o ponto principal do caso em tela, tendo em vista que a DRJ entendeu haver um aspecto subjetivo, bem como ausência de regras claras e objetivas, razão pela qual manteve o lançamento.

Da análise do supracitado Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, o mesmo transcreve trecho da CCT, que traz a mesma situação acima, conforme se extrai abaixo, *verbis*:

### *“3. Operacionalização.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/01/2012 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 02/01

/2012 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 06/02/2012 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 06/03/2012 por MARIA MADALENA SILVA - VERSO EM BRANCO

*3.1 Os Gerentes de cada unidade da Empresa deverão elaborar junto com os empregados, no início de cada exercício os planos de metas, que permitam a avaliação do desempenho individual e da equipe, em relação ao que foi previsto. Esta avaliação definirá o que cada um receberá como Participação nos Resultados apurados.” (grifo nosso)*

Logo, diante do exposto, verifica-se que o caso em tela é análogo ao ensejador da jurisprudência oriunda da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, que tem o condão de uniformizar a Jurisprudência Administrativa.

Portanto, comprovado que os pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados estão em consonância com os critérios estabelecidos na legislação, não deve incidir Contribuição Previdenciária.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, preliminarmente, reconheço a decadência parcial, referente ao período até a competência de 03/2003, com base no art. 150, § 4º do CTN. No mérito, dou provimento ao recurso.

Marcelo Magalhães Peixoto