



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.007452/2008-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.154 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2019
Recorrente CASA SANTA LUZIA IMPORTADORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. ART. 150, § 4º, DO CTN.

Sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, ainda que parcial, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência para exonerar o crédito tributário lançado até a competência 10/2003. No mérito, também por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu

Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 1.209/1.259, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo I/SP, de fls. 1.154/1.196, que julgou procedente o lançamento de contribuição patronal e SAT/RAT (DEBCAD nº 37.192.479-0) incidente sobre as remunerações dos segurados empregados, correspondente a PLR paga em desacordo com a legislação específica, conforme auto de infração de fls. 2/72 dos autos, lavrado em 17/11/2008, relativo a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2003 a 2007 (competência compreendida entre 02/2003 a 12/2007, inclusive), com ciência da RECORRENTE em 26/11/2008, conforme assinatura no auto de infração (fls. 2)

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 6.216.579,84, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de mora no percentual de 30%.

De acordo com o Relatório Fiscal acostado às fls. 90/106, os acordos coletivos de PLR, celebrados entre uma comissão de empregados e a empresa, preveem o pagamento da participação nos resultados para cada empregado nos meses de junho e dezembro, sendo cada um deles precedido da avaliação.

A autoridade lançadora, então, entendeu que referidos acordos de PLR violam as leis de regência, pois:

- (i) foram firmados no curso do ano-calendário, sendo os acordos de 2003 e 2004 assinados em maio de cada ano, o de 2005 em março, e os de 2006 e 2007 em abril de cada ano, para pagamento da PLR no mesmo ano da respectiva vigência. Os acordos de 2003 e 2004, especificamente, foram assinados um mês antes da ocorrência do primeiro pagamento, fato que, na visão da fiscalização, viola a necessidade de que os programas de metas sejam pactuados previamente, na medida em que o espaço de um mês não seria tempo hábil para os funcionários terem conhecimento das metas estabelecidas para aquele ano;
- (ii) previam o pagamento em parcela fixa para uma categoria de funcionários (pacoteiros), não atendendo a qualquer avaliação de resultado ou desempenho; e
- (iii) apesar dos acordos preverem o pagamento de PLR proporcional ao salário dos empregados com um limite máximo de 2,5 salários nominais, a fiscalização verificou uma cláusula que acrescia o valor da PLR caso fossem atingidos os objetivos organizacionais nos dois semestres; nesta situação, a empresa pagaria a todos os empregados, de forma proporcional ao salário nominal, um acréscimo de maneira que a somatória do total dos valores pagos a título de PLR nos dois semestres atingisse 2,5% do total do faturamento da empresa. A fiscalização entendeu que esta cláusula possibilitou o pagamento

de PLR em valor superior aos 2,5 salários já fixados no próprio acordo. Verificou, assim, que isto permitiu que alguns empregados recebessem pagamentos em valores muitas vezes superiores aos seus respectivos salários, não mantendo a proporcionalidade estabelecida nos acordos, já que alguns empregados receberam 5 vezes o valor de seus salários e outros receberam 10, 20, 30 e até 40 vezes ou mais o valor dos seus respectivos salários base. Exemplificou esta situação com o caso do Sr. Marcelo Lopes Marcelino, gerente de vendas, e do Sr. Carlos Alberto Germano, encarregado geral de depósito, que recebiam salário de R\$ 2.201,00 e R\$ 1.441,00, respectivamente, e receberam em 12/2005 o valor de R\$ 88.640,00 e R\$ 64.820,00, respectivamente, a título de PLR.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 272/322 em 23/12/2008. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo I/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

8. A Impugnante insurge-se contra o Auto de Infração em epígrafe apresentando as seguintes razões:

8.1. A Impugnante entende devam ser excluídos os "co-responsáveis" indicados já que a imputação de responsabilidade em relação à quitação de créditos tributários não é imediata e depende de comprovação dos requisitos previstos nos artigos 134, VII e 135, II do CTN.

8.2. Entende também que a validade do lançamento foi afetada parcialmente pela decadência do período anterior a 11/2003, em função da aprovação da Súmula Vinculante nº 8 pelo STF e pela aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do CTN.

8.3. No mérito, considera incabível a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de PLR, com base no artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal de 1988, argumentando, em síntese, que foram tomados todos os cuidados para a correta implementação do PLR; que o pagamento de PLR não substituiu a remuneração salarial e que foi adotado rígido procedimento de implantação do programa de PLR, denominado "Casulo", com oito fases distintas. Junta jurisprudência.

8.4. Argumenta, ainda, que havia conhecimento prévio do programa por parte dos empregados, já que foi instituído em 1995 e, desde então, pouco alterado, especialmente no período autuado (2003 a 2007), não obstante a assinatura e o registro do Sindicato terem ocorrido no decorrer dos respectivos anos, já que tal exigência não consta expressamente das regras da Lei no 10.101/00.

8.5. Contraditando ao apontado pela Auditoria Fiscal, a Impugnante defende a regularidade dos pagamentos aos Pacoteiros, já que baseados não na avaliação individual, mas no alcance dos "Objetivos Organizacionais" previstos em cada plano. Ressalta, ainda, que inexistente qualquer vedação legal quanto à estipulação de valor fixo para pagamento de valores a título de PLR.

8.6. Reafirma a Impugnante que as regras estipuladas nos programas determinam que a distribuição adicional de valores adicionais de PLR deram-se a critério da Diretoria, de forma discricionária, não havendo efetivamente similaridade entre a quantidade de salários indicada.

8.7. Por último, argui a ilegalidade da cobrança de acréscimos moratórios pela aplicação da Taxa SELIC

DO REQUERIMENTO DA IMPUGNANTE

9. Assim, a Impugnante requer:

9.1. A improcedência total do presente Auto de Infração.

9.2. Alternativamente, que sejam reconhecidas a decadência do lançamento relativo aos fatos ocorridos anteriormente a 11/2003 e impropriedade da Taxa SELIC, como critério de atualização do débito, pleiteando a aplicação de juros que não excedam a 1% ao mês.

9.3. Por fim, a Impugnante protesta provar o alegado por meio de provas, especialmente pela juntada de documentos e perícia.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo I/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 1.154/1.196):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS

Período de apuração: 01/02/2003 a 31/12/2007

PAGAMENTOS DE PLR. DESATENDIMENTO À LEI 10.101/2000. BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Pagamentos, a título de PLR- Participação nos Lucros e Resultados, quando realizados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, constituem base de cálculo de contribuição previdenciária.

PARTE DA EMPRESA E DO FINANCIAMENTO - DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM DECORRÊNCIA DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO.

A empresa é obrigada a contribuir para a Seguridade Social sobre a remuneração dos segurados empregados a seu serviço, tanto a parte a seu cargo, quanto a parte destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em decorrência dos riscos ambientais do trabalho.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE. STF.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, razão pela qual, em se tratando de lançamento de ofício, deve-se aplicar o prazo decadencial de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte Aquele que o lançamento poderia ter sido efetuado (art.173, I, do CTN).

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A cobrança de juros de mora está em conformidade com a legislação vigente, não sendo da competência desta instância administrativa a apreciação da constitucionalidade de atos legais.

Inexistência de ilegalidade na aplicação da taxa Selic, porquanto o Código Tributário Nacional (art. 161, § 1º) outorga A lei a faculdade de estipular os juros de mora

incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei.

O artigo 13 da Lei nº9.065, de 20 de junho de 1995, alude expressamente a juros (equivalentes à taxa referencial do sistema Selic), e não à correção monetária. Os juros de mora, com base na taxa SELIC, encontram previsão em normas regularmente editadas.

PEDIDO DE PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVAS

Indefere-se o pedido de perícia e diligência, quando não são atendidas as exigências contidas na norma de regência do contencioso administrativo fiscal vigente A época da impugnação

RELATÓRIO. VÍNCULOS. RELATÓRIO REPLEG.

Em razão de os relatórios "VÍNCULOS -Relação de vínculos" e "REPLEG - Relatório de Representantes Legais" visarem a atender o disposto na LEF - Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80), qualquer correção deve restringir-se aos dados referentes pessoa, ao cargo que ela ocupava, quando da ocorrência dos fatos geradores e ao período de atuação.

Lançamento Procedente

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 19/6/2009, conforme termos de fls.1200, apresentou o recurso voluntário de fls. 1.209/1.259 em 17/7/2009.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

Adicionalmente, alegou a nulidade da decisão recorrida por inovar nos fundamentos da decisão, que divergem dos fundamentos legais da autuação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Nulidade da Decisão da DRJ por inovação na fundamentação

Sustenta a RECORRENTE a nulidade da decisão da DRJ pois inova o fundamento da autuação, o que supostamente viola o art. 146 do CTN, *in verbis*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Pois bem, infere-se do Relatório Fiscal acostado às fls. 90/106, que o fundamento do lançamento foi a não conformidade dos acordos coletivos de PLR com as regras estabelecidas pela Lei nº 10.101/2000, especificamente:

(i) necessidade de pacto prévio (art. 2º, §1º, II da Lei nº 10.101/2000): Os acordos foram firmados no curso do ano-calendário, alguns para pagamento no mês subsequente ao da sua assinatura, fato que, na visão da fiscalização, viola a necessidade de que os programas de metas sejam pactuados previamente, na medida em que o espaço de um mês não seria tempo hábil para os funcionários tomarem conhecimento das metas estabelecidas para aquele ano;

(ii) pagamento de parcela fixa (art. 2º, §1º, I, da Lei nº 10.101/2000): A cláusula 5º dos acordos de PLR previam o pagamento em parcela fixa para a categoria de empacotadores, o que demonstra uma ausência de critério de avaliação ou de resultado de desempenho; e

(iii) Pagamentos desproporcionais: apesar dos acordos preverem acréscimo no pagamento de PLR de forma proporcional ao salário dos empregados, alguns empregados receberam pagamentos em valores muitas vezes superiores ao seu salário, o que, na visão da fiscalização, viola a proporcionalidade estabelecida na cláusula 4ª do próprio acordo de PLR.

A DRJ, por sua vez, após realizar análise dos fatos descritos e demonstrados na impugnação e no auto de infração, entendeu que os acordos de PLR firmados pela RECORRENTE não teriam cumprido com todas as regras estabelecidas pela Lei nº 10.101/2000, apresentando, contudo, algumas razões a mais do que aquelas elencadas pela autoridade Fiscalizadora.

A autoridade julgadora de primeira instância esclareceu que, para verificar a adequação dos pagamentos de PLR, deveria ser verificado se os termos dos programas de participação nos resultados foram observados, bem como se foram cumpridos os pressupostos e as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/00.

Sendo assim, na linha do que apontou a autoridade lançadora, a DRJ entendeu que o acordo de PLR mantido entre a RECORRENTE e seus empregados não manteve a forma de pagamento proporcional prevista no parágrafo 3º da cláusula 4ª do Programa de PLR. Ademais, com base em informações trazidas pela RECORRENTE, apresentou os motivos pelos quais os pagamentos de planos de PLR não podem ser feitos de forma discricionária, justamente por não poderem ficar sujeitos apenas a condições subjetivas, sob pena de o programa ser apenas forma de remuneração disfarçada.

Estas questões acerca da discricionariedade na estipulação de valores de PLR a serem pagos aos empregados, apesar de não ter sido apontada pela autoridade lançadora, foi

somente tratada pela DRJ pois este foi um dos argumentos trazidos pelo RECORRENTE em sua impugnação.

Contudo, a DRJ também fundamentou sua decisão com base na existência de diversos pagamentos do RECORRENTE a título de PLR efetuados ao longo do ano, o que viola o limite estabelecido pelo §2º do art. 3º também da Lei nº 10.101/2000, que (conforme normas vigentes à época dos fatos) veda a realização de pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de 2 vezes no ano (Item 12.12 da Decisão da DRJ, fls. 1182).

Apesar da fiscalização ter entendido pela desconformidade dos acordos de PLR com a legislação de regência, em momento nenhum ela questionou a quantidade de pagamentos efetuados ao longo do ano calendário.

Nesse sentido, considerando que tais fundamentos não foram trazidos no auto de infração, sua utilização como fundamento do acórdão da DRJ, numa análise preliminar, violaria o princípio da ampla defesa, posto que o RECORRENTE não se manifestou sobre tais argumentos em momento oportuno.

Contudo, é sabido que tal fundamentação da decisão recorrida, estranha à motivação do lançamento, não foi o argumento basilar apontado pela autoridade julgadora para a manutenção do crédito tributário. Tal afirmação foi utilizada em apenas uma passagem do voto, especificamente em apenas um parágrafo, sendo apenas – na visão deste Relator – mais um argumento de reforço do que uma fundamentação chave, sem a qual o lançamento sucumbiria. Em outras palavras: a retirada deste argumento, por si só, não tem o condão de modificar a conclusão dada pela DRJ ao lançamento, pois bastaria fundamentar a sua decisão no fato de a PLR ter sido paga sem a proporcionalidade prevista no próprio Programa e na discricionariedade com que esses pagamentos são efetuados para manter a posição adotada pela autoridade julgadora de primeira instância.

Isto porque não existe plano de PLR parcialmente certo. Ou ele está completamente certo e de acordo com os requisitos da lei, caso contrário, basta apenas o descumprimento de um dos critérios para que o plano de PLR esteja em desconformidade com a lei e, conseqüentemente, os pagamentos sujeitos à contribuição previdenciária.

Tanto que a autoridade lançadora expôs no Relatório Fiscal que os pagamentos em valores fixos a determinada categoria de empregados, sem atender a qualquer critério de avaliação de resultado ou desempenho, não poderia ser enquadrado como PLR da empresa por estar em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, e esclareceu que (fl. 98):

“Apenas pela exposição anteriormente feita, podemos considerar que os pagamentos efetuados nos anos de 2003 a 2007 a título de ‘PLR’ estão em desacordo com a legislação que rege a matéria, Lei 10.101/2000, e, portanto, tais valores pagos aos empregados deveriam ter sido incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária.”

Ou seja, bastaria apontar um aspecto em que o plano de PLR esteja em desconformidade com a lei isentiva para desnaturar inteiramente o plano elaborado entre a RECORRENTE e os seus empregados.

Portanto, a decretação de nulidade da decisão da DRJ não socorreria o pleito da RECORRENTE, sendo essa desnecessária e, ademais, iria na contramão do princípio da economia processual, pois mesmo retirando tal fundamentação do acórdão recorrido, este, ao final, convergiria para a mesma conclusão: não conformidade da PLR com os requisitos da lei isentiva.

Logo, não enxergo o cerceamento do direito de defesa da RECORRENTE em relação à questão posta, pois os demais argumentos da DRJ bastam, por si só, para resultar na conclusão dada ao caso pela decisão recorrida.

Sendo assim, passo a analisar as demais questões apresentadas no Recurso Voluntário.

Da inclusão de representantes legais

Em seu Recurso Voluntário a contribuinte reapresentou os argumentos da impugnação sobre a inclusão dos representantes legais no auto de infração, no Relatório dos Co-Responsáveis - REPLEG. Afirma que o *“Auditor-Fiscal não imputou nenhuma responsabilidade às pessoas físicas sobre os débitos em debate, nem tampouco comprovou ter verificado o preenchimento dos requisitos previstos nos artigos 134, inciso VII, e 135, inciso III, do CTN”*. Ademais, defendeu que não havia como se tentar imputar responsabilidade tributária genérica.

Assim, defendeu que *“devem ser excluídos os ‘co-responsáveis’ indicados no REPLEG, sob pena de se ‘convalidar’ ulterior indicação das pessoas físicas na Certidão de Dívida Ativa e propiciar a exigência do débito dessas pessoas sem que haja qualquer demonstração de sua responsabilidade nesta esfera administrativa”*.

No entanto, conforme já apontou a DRJ, referido Relatório de fl. 72 não tem a finalidade de imputar responsabilidade tributária às pessoas físicas lá indicadas, na medida em que ele tem como objeto simplesmente listar as pessoas físicas e jurídicas que possuem vínculos com o sujeito passivo, sejam elas representantes legais ou não.

Sobre o tema, o CARF já decidiu que referido relatório de vínculos nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. Sobre o tema, transcrevo o teor da Súmula CARF nº 88:

Súmula CARF nº 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE, não merecendo alterações o Relatório de Vínculos anexo ao auto de infração.

Da decadência

A RECORRENTE defende a aplicação da decadência, com fulcro no artigo 150 §4º, o CTN, a contar a partir da data do fato gerador. Assim, requereu a extinção do crédito tributário relativo aos períodos anteriores a novembro/2003 passo que tomou ciência do presente lançamento em 26/11/2008.

Neste ponto, entendo que assiste razão a RECORRENTE.

Primeiramente, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o dies a quo do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de

Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

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

No caso concreto, a questão versa sobre a inclusão de pagamento a título de PLR na base de incidência da contribuição previdenciária ou não. Em outros termos, não é imputado ao RECORRENTE a ausência de pagamento referente à contribuição previdenciária no período, mas sim seu adimplemento a menor, porque realizado desconsiderando o montante referente à Participação nos Lucros e Resultados.

A autoridade fiscal expõe no Relatório Fiscal que (fl. 100):

Anexamos também a esse Auto de Infração planilha individualizada fornecida pela própria empresa em meio magnético, onde constam nominalmente, entre outras informações, o salário de contribuição, o valor retido do segurado e os valores pagos a título de PLR nos anos de 2003 a 2007 para todos os empregados da empresa, considerados por essa fiscalização salário de contribuição.

Elaboramos planilha em meio magnético, anexada a esse Auto, em que consideramos o valor pago a título de PLR como sendo base de cálculo da contribuição previdenciária e calculamos os valores devidos da parte patronal, de Terceiros e eventuais diferenças de na parte dos segurados, já enquadrados individualmente nas respectivas faixas de desconto.

Os valores informados nas planilhas magnéticas, entregue pela empresa e elaborada pela fiscalização, estão de acordo com as folhas de pagamentos apresentadas impressas em

papel e com o contabilizado nas contas contábeis N.º 312200040001 e 312200040002 – PLR nos anos de 2003 a 2007, como já citado anteriormente.

Ademais, a RECORRENTE acosta ao seu recurso guias de pagamento de contribuição previdenciária relativa às competências de 01/2003 a 10/2003 (fls. 1265/1287).

Ademais, não subsiste o argumento da DRJ de que não houve recolhimento de contribuições sobre qualquer rubrica de PLR no período, o que autorizaria a aplicação da regra insculpida no art. 173, I, do CTN. Sobre esta questão, o CARF possui entendimento sumulado no sentido de que qualquer recolhimento de contribuição previdenciária feito pelo contribuinte nos períodos fiscalizado caracteriza o pagamento antecipado para fins do art. 150, §4º, do CTN, mesmo que uma rubrica específica exigida pela autoridade fiscal não tenha sido incluída na base de cálculo:

Súmula CARF nº 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Deste modo, é de se inferir que a RECORRENTE promoveu o recolhimento parcial de tal exação pois apenas não incluiu na base de cálculo das contribuições previdenciárias os pagamentos efetuados a título de PLR. Sendo assim, no caso concreto, o prazo decadencial para constituir o crédito tributário é contado nos termos do art. 150, §4º, CTN, ou seja, conta-se da data de ocorrência do fato gerador, conforme decisão do STJ acima exposta.

No caso dos autos, o fato gerador da contribuição ocorre mensalmente. Conforme já exposto, no caso concreto, a contagem do prazo decadencial segue a regra estipulada pelo art. 150, §4º, do CTN (prazo conta-se da ocorrência do fato gerador). Assim, considerado que o Auto de Infração em análise compreende o período de 02/2003 a 12/2007, o *dies a quo* do prazo decadencial é o sétimo dia do mês subsequente ao de cada competência, que no caso em questão foi 07/03/2003. Portanto, tendo em vista que o RECORRENTE tomou ciência do lançamento em 26/11/2008 (fl. 2) entendo que estão extintos pela decadência os créditos referentes às competências de 02/2003 a 10/2003.

MÉRITO

Contribuições Previdenciárias sobre PLR.

Conforme exposto no relatório acima, o presente lançamento refere-se à contribuição patronal e SAT/RAT devidas pela RECORRENTE, calculadas sobre os valores pagos a título de PLR efetuados entre 2003 e 2007.

Inicialmente, antes de adentrarmos no mérito no caso concreto, entendo ser necessária uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como PLR.

Para tanto, entendo ser extremamente didático o voto vencedor proferido pelo ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão nº 2201-003.723, a conferir:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Matta Gomes e Karina Alessandra de Matta Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, **apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise**” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto **pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que,

sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ª RF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “**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**” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “**participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica**”

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente.

Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei. Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que **a verba paga a título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.**

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

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

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: **i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.**

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Da lição apresentada, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se **“i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja**

determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil”.

Destaca-se que todos os requisitos mencionados devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas.

São estes os requisitos que devem ser observados pela fiscalização para afastar a incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre o PLR pago. Não cabe ao fisco emitir juízo de valor sobre o conteúdo material do plano, “ou seja, entender que as metas são boas ou ruins” tampouco sobre o montante da participação distribuída. Em síntese, para verificação da validade da isenção, *in casu*, cabe ao fisco tão somente verificar que o mencionado programa atendeu as regras da Lei nº 10.101/2000.

Pois bem, findada esta breve digressão sobre o conceito jurídico tributário da isenção outorgada para à remuneração paga ao título de PLR, é imperioso verificar se o acordo de PLR da RECORRENTE atende aos requisitos estipulados pela Lei.

Conforme já relatado, segundo a autoridade lançadora expôs no Relatório Fiscal acostado às fls. 90/106, os acordos de PLR celebrados violam as leis de regência pois:

- (i) foram firmados no curso do ano-calendário, sendo os acordos de 2003 e 2004 assinados em maio de cada ano, o de 2005 em março, e os de 2006 e 2007 em abril de cada ano, para pagamento da PLR no mesmo ano da respectiva vigência. Os acordos de 2003 e 2004, especificamente, foram assinados um mês antes da ocorrência do primeiro pagamento, fato que, na visão da fiscalização, viola a necessidade de que os programas de metas sejam pactuados previamente, na medida em que o espaço de um mês não seria tempo hábil para os funcionários terem conhecimento das metas estabelecidas para aquele ano;
- (ii) previam o pagamento em parcela fixa para uma categoria de funcionários (pacoteiros), não atendendo a qualquer avaliação de resultado ou desempenho; e
- (iii) apesar dos acordos preverem o pagamento de PLR proporcional ao salário dos empregados com um limite máximo de 2,5 salários nominais, a fiscalização verificou uma cláusula que acrescia o valor da PLR caso fossem atingidos os objetivos organizacionais nos dois semestres; nesta situação, a empresa pagaria a todos os empregados, **de forma proporcional ao salário nominal**, um acréscimo de maneira que a somatória do total dos valores pagos a título de PLR nos dois semestres atingisse 2,5% do total do faturamento da empresa. A fiscalização entendeu que esta cláusula possibilitou o pagamento de PLR em valor superior aos 2,5 salários já fixados no próprio acordo. Verificou, assim, que isto permitiu que alguns empregados

recebessem pagamentos em valores muitas vezes superiores aos seus respectivos salários, **não mantendo a proporcionalidade estabelecida nos acordos**, já que alguns empregados receberam 5 vezes o valor de seus salários e outros receberam 10, 20, 30 e até 40 vezes ou mais o valor dos seus respectivos salários base.

Feitas essas considerações, passo a análise do caso concreto.

(i) Acordo prévio ao pagamento da PLR. Exigência

Segundo a autoridade fiscalizadora, os acordos de PLR desrespeitaram a exigência do ajuste prévio, posto que supostamente não houve tempo hábil para os empregados terem conhecimento prévio das metas a serem atingidas. Logo, no entender da fiscalização, o curto espaço de tempo entre a assinatura do contrato e o primeiro pagamento, sempre no mês de junho, impossibilitou que os empregados tivessem plena ciência das metas a serem atingidas em cada ano calendário.

Quanto ao ponto, concorda-se em partes com a posição adotada pela autoridade fiscalizadora, isto porque, não há determinação no art. 2º, §1º, II da Lei 10.101/00 sobre quando o ajuste deve ser o ajuste e principalmente, prévio a quem.

Conforme dispositivo legal acima, os programas de metas e resultados devem estar pactuados antes do período de aferição de tais critérios para a fixação da PLR atribuída a cada empregado. Ou seja, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos que se propõe a regular. Isto porque o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente.

É evidente que cada caso deve ser analisado com sua peculiaridade, pois fatores externos ou burocráticos podem impedir pactuação dos termos do acordo antes do período de aferição. Sendo assim, a comprovação de que os termos já eram de conhecimento dos empregados, ou a sua assinatura com antecedência razoável ao término do período de aferição são hipóteses que podem flexibilizar a regra de pactuação prévia dos termos do acordo de PLR.

Neste sentido, a jurisprudência do CARF se desenvolveu no sentido de relativizar a necessidade de assinatura prévia, desde que demonstrado que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado, a conferir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2012

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PRAZO PARA ASSINATURA DO AJUSTE ENTRE AS PARTES. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. POSSIBILIDADE DE FLEXIBILIZAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

É da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados que a assinatura do termo de ajuste preceda os fatos que se propõe a regular, incentivando, desse modo, o alcance de lucros ou resultados pactuados previamente. Nada obstante, a prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, é prática limitada pelo mundo real, **o que impõe certa flexibilidade na análise dos fatos, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto. A possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados.**

No caso sob exame, os acordos coletivos foram assinados no mês de julho do ano-calendário de apuração, não restando comprovado nos autos o início das negociações sindicais em momento anterior à assinatura do acordo, atestando o seu alongamento durante alguns meses, tampouco que os segurados empregados tinham amplo conhecimento das regras que estavam sendo discutidas, de sorte a já incentivar a produtividade, o que impõe considerar os instrumentos de negociação em desconformidade com os preceitos legais relativos à matéria.

(...)

(acórdão nº 2401-004.795; 2ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; julgado em 10/05/2017)”

No presente caso, a ata de fls. 380 demonstra que desde 6/12/2002, os funcionários já tinham ciência que seriam mantidas as metas e objetivos organizacionais do ano de 2002. Destaco o trecho de fls. 382:

O Sr. Geraldo Lima dos Santos informou que as Fichas de Avaliação Individual utilizadas no acordo anterior (2002) **foram bem compreendidas pelos empregados em geral que aprovaram o esquema das "devolutivas"** (as reuniões do superior com o subordinado para comentários sobre a avaliação). Ficou então mantida a referida ficha para o ano de 2003.

Constam nos autos atas de reunião referente aos acordos celebrados no ano de 2004 (fls 411/415), para o ano de 2005 (fls. 445/449), para o ano de 2006 (fls. 469/473) e para o ano de 2007 (fls 503/507), demonstrando que apesar dos acordos apenas terem sido assinados poucos meses antes do primeiro pagamento, os empregados já tinham conhecimento das metas e objetivos a serem atingidos.

Assim, considerando que o CARF vem entendendo que a assinatura do acordo de PLR em momento posterior ao pagamento, por si só, não viola a necessidade de pactuação prévia, desde que comprovado que os empregados tinham ciência das metas a serem atingidas, é imperioso concluir que a assinatura do contrato com meses de antecedência ao primeiro pagamento, acompanhada de documentação que comprove que os empregados já tinham conhecimento das metas, é mais do que suficiente para cumprir com a determinação imposta pelo inciso II do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Razão pela qual entendo cumpridos os ditames da Lei nº 10.101/00 quanto à existência de ajuste prévio.

(ii) Previsão de pagamento de PLR em valores fixos

Aduz a fiscalização que o pagamento de PLR em valor fixo (R\$ 120,00) para os Pacoteiros não atendem a qualquer avaliação de resultado ou desempenho, seja da empresa, seja individual do empregado, não podendo ser enquadrado tal pagamento como participação nos lucros.

Neste ponto, entendo que assiste razão a fiscalização.

O pagamento de PLR em valores fixos sem qualquer relação direta com metas ou resultados desnatura completamente o propósito do programa, que é incentivar a produção, o trabalho e o alcance de lucros ou resultados pela empresa. Esta é essência da PLR, conforme o art. 2º da Lei nº 10.101/2000, que prevê a pagamento associado à produtividade, qualidade, lucratividade da empresa, metas atingidas, resultados alcançados, etc.

Transcrevo abaixo julgados do CARF a respeito:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PLR. VALOR FIXO PAGO DESVINCULADO DO ATINGIMENTO DE METAS OU RESULTADOS. IRREGULARIDADE. INCLUSÃO NO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O Programa de Participação nos Lucros e Resultados PLR tem como finalidade integrar os empregados nos resultados positivos da empresa e incentivá-los a buscar o melhor desempenho, sendo a previsão de metas ou alcance de lucro ou resultados, individuais ou coletivos, requisitos necessários à regularidade do PLR.

A previsão de pagamento de um valor fixo desvinculado do atingimento de qualquer meta ou resultado configura-se como remuneração para efeito de incidência da contribuição previdenciária, por não se coadunar com o propósito constitucional do instituto.

(...)

(acórdão nº 2301-002.860; 2ª Seção / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; julgado em 19/06/2012)”

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM VALORES FIXOS. ASSINATURA DO ACORDO APÓS O PERÍODO DE AFERIÇÃO DOS RESULTADOS. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO ENTRE EMPRESA E SEUS EMPREGADOS COM PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. NÃO ATENDIMENTO DA LEI Nº 10.101, DE 2000. TRIBUTAÇÃO.

O valor pago ao segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O pagamento em valores fixos desvinculados de qualquer meta ou resultado previamente pactuado configura parcela com nítida natureza salarial submetida à incidência das contribuições previdenciárias.

A participação nos lucros ou resultados que não foi objeto de negociação prévia entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos previstos nos incisos I e II do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, com a participação obrigatória do sindicato da respectiva categoria, sujeita-se à incidência das contribuições previdenciárias.

O instrumento de negociação deve estar assinado antes do término do período de apuração dos lucros ou resultados. Não atende aos requisitos legais a assinatura apenas no último mês do período de apuração, pois tal situação revela-se similar à assinatura em data posterior ao término do período de apuração.

(...)

(acórdão nº 2401-004.508; 2ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; julgado em 20/06/2016)”

Neste sentido, o valor de PLR recebido pelos Pacoteiros prevêem o pagamento de quantia fixa desvinculada de qualquer atingimento de meta, seja individual ou coletiva da empresa. Sobre esta categoria de empregados, os acordos de PLR previam o seguinte (fls. 232/234):

CLAUSULA QUINTA – Todos os Empregados que exercem a função de Pacoteiros na data do pagamento da participação em cada um dos semestres que compõem este acordo, desde que admitidos até o primeiro dia do semestre do pagamento receberão R\$ 120,00 (cento e vinte reais), excluídas férias, décimo-terceiro salário e quaisquer outros pagamentos, de qualquer natureza.

Parágrafo Único - Os Pacoteiros admitidos posteriormente ao primeiro dia do semestre receberão proporcionalmente por mês trabalhado ou fração igual ou superior a quinze dias. Os desligados antes da data do pagamento não farão *juz (sic)* a nenhum valor;

Defende a RECORRENTE que existe relação entre o PLR pago aos Pacoteiros e o atingimento das metas e objetivos organizacionais. No entanto, quando o acordo de PLR quer vincular o recebimento ao atingimento das metas organizacionais, o faz de maneira expressa, conforme se infere da cláusula quarta, que expressamente exclui os Pacoteiros.

Contudo, entendo que tal regra de pagamento em valores fixos, desvinculados de qualquer atingimento de metas ou resultados por parte do empregado, demonstra que não houve, por parte da RECORRENTE, o total e integral respeito à Lei nº 10.101/2000, visto que o art. 2º, §2º, deste diploma legal estabelece que os planos de PLR devem “*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 acordo*”.

O fato de um empregado receber determinada quantia simplesmente por ocupar uma categoria dentro da empresa não pode ser considerado como um pagamento associado à produtividade, qualidade, lucratividade da empresa, metas atingidas, resultados alcançados, etc.

Deste modo, valores pagos devem ser considerados como remuneração de cada empregado, conforme já citado anteriormente.

Ademais, como já exposto em preliminar, o descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

Portanto, conforme argumentado pela autoridade fiscal, apenas pela constatação de pagamento de PLR em parcelas fixas, sem o atendimento de qualquer avaliação de resultado ou desempenho, pode-se “*considerar que os pagamentos efetuados nos anos de 2003 a 2007 a título de ‘PLR’ estão em desacordo com a legislação que rege a matéria, Lei 10.101/2000, e, portanto, tais valores pagos aos empregados deveriam ter sido incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária*” (fl. 98).

Portanto, deve ser mantido o lançamento sob tal aspecto.

(iii) Pagamento de valores de forma desproporcional em desacordo com o plano de PLR

Por fim, a autoridade fiscalizadora aponta a suposta ausência de proporcionalidade entre os pagamentos, ao contrário do que previam os acordos de PLR. Assim afirmou a fiscalização (fl. 98):

As Cláusulas Quarta de tais Acordos estabelecem os limites dos valores a serem pagos a título de PLR quando do atendimento dos Objetivos Organizacionais e das metas individuais de cada empregado, sendo que cada empregado, dependendo de sua faixa, pode receber no máximo o valor de 2,5 salários.

Ocorre ainda que o Parágrafo Terceiro dessa mesma Cláusula Quarta estabelece que ‘atingidos os objetivos organizacionais nos dois semestres, será acrescido no pagamento do 2º. Semestre parcela **proporcional ao salário (grifo nosso)**, a todos os empregados, exceto Pacoteiros, de maneira que a somatória do total dos valores pagos a título de participação de Resultados nos dois semestres atinja 2,5% (dois e meio por cento) do total do faturamento da empresa. Caso esse percentual já tenha sido atingido na forma dos parágrafos anteriores, nenhuma parcela será acrescentada’.

Com esse parágrafo transcrito acima a empresa abre a possibilidade de pagar aos seus empregados um valor maior que o limite de 2,5 salários já estabelecido, desde que o total pago não ultrapasse 2,5% de seu faturamento e também que o pagamento efetuado seja **proporcional ao salário**, como estabelecido no próprio Acordo.

Podemos verificar pelas planilhas de PLR anexadas a esse Auto de Infração que a empresa efetua pagamento de PLR a diversos empregados em valores muito maiores do que os seus respectivos salários de contribuição, não mantendo **a proporcionalidade estabelecida no Acordo**. Apenas a título exemplificativo, existem empregados que receberam 5 vezes o valor do seu salário, Outros 10 vezes, outros 20, outros 30 vezes e alguns até 40 vezes ou mais o valor do seu salário base, tal como o Sr. Marcelo Lopes Marcelino, gerente de vendas, que recebia um salário de R\$ 2.201,00. recebeu em 12/2005 o valor de R\$ 88.640,00 a título de PLR. O Sr. Calor Alberto Germano, encarregado geral de depósito, com salário base de R\$ 1.441,00, recebeu R\$ 64.820,00 a título de PLR no mesmo mês de 12/2005. Esses e outros casos podem ser verificados nas já citadas planilhas elaboradas pela fiscalização e anexadas a esse Auto de Infração.

Por sua vez, a RECORRENTE alega que a fiscalização interpretou de maneira errônea o conceito de proporcionalidade do salário previsto no parágrafo terceiro da cláusula 4ª. Alega que em momento nenhum se pretendeu afirmar que os salários seriam pagos de igual

maneira para todos os funcionários, mas sim que o pagamento da verba adicional levaria em consideração um múltiplo do próprio salário do empregado, tomando como base os critérios de avaliação da diretoria da empresa.

No entanto, entendo que não prospera o inconformismo da RECORRENTE.

Quanto aos pagamentos efetuados de forma desproporcional, compartilho da constatação da autoridade fiscal de que tais pagamentos descumpriram o próprio acordo de PLR.

Esta questão pode ser facilmente esclarecida mediante cálculos matemáticos que permitem inferir que não há como uns poucos funcionários receberem 30 ou 40 vezes o seu salário nominal e outros receberem menos de 5 vezes o respectivo salário (realidade da maioria, conforme planilha de fls. 1054/1148). A cláusula 4, parágrafos 1 e 2 dos acordos de PLR estabelecem que o valor máximo da PLR seria de 2,5 o salário nominal de cada empregado (fl. 230):

CLAUSULA QUARTA — O valor total do pagamento devido a cada Empregado, exceto os que exercerem a função de pacoteiros objeto da Cláusula Quinta, em cada um dos semestres abrangidos por este acordo, será obtido pela somatória de duas parcelas, apuradas separadamente, sendo a primeira parcela em função do grau de atingimento dos Objetivos Organizacionais descritos na Cláusula Segunda e a segunda parcela em função da nota de avaliação obtida conforme a cláusula terceira;

Parágrafo Primeiro – A primeira parcela, no valor equivalente até 1/2 (meio) salário nominal (*), será devida a todos os Empregados, exceto os pacoteiros, se forem atingidos os Objetivos Organizacionais em 100% (cem por cento). Não atingidos os Objetivos Organizacionais nenhum valor, será devido aos Empregados a esse título, todavia ficará a critério da Diretoria a faculdade de conceder ou não importâncias relativas ao empenho do Empregado, embora as metas não tenham sido alcançadas;

Parágrafo Segundo: De acordo com a avaliação individual o Empregado receberá, ainda, até o valor de dois salários nominais (*), em função da faixa em que a sua pontuação, na avaliação, corresponder. Os Empregados serão classificados em ordem de pontuação, definindo-se as faixas de acordo com a quantidade de Empregados em relação ao total. O valor devido a cada Empregado, exceto os pacoteiros, seguirá a seguinte distribuição:

FAIXA	REPRESENTA	VALOR DEVIDO
PRIMEIRA	As 25% menores pontuações	¾ (três quartos) do Salário (*)
SEGUNDA	As pontuações entre as 25% e 50% menores	1 (um) Salário (*)
TERCEIRA	As pontuações entre as 50% e 75% menores	1 e ½ (um e meio) Salários (*)
QUARTA	As 25% maiores pontuações	2 (dois) Salários (*)

(*) Salário nominal excluídas férias, décimo-terceiro salário e quaisquer outros pagamentos, de qualquer natureza;

No entanto, em caso de atingimento das metas organizacionais nos 2 semestres, o parágrafo 3 permite o pagamento de um acréscimo a cada funcionário (sem teto estabelecido em relação ao salário de cada um), de forma **proporcional** ao seu respectivo salário nominal, de modo que o valor total da PLR distribuída no ano corresponda a 2,5% do faturamento da empresa (fl. 232):

Parágrafo Terceiro – Atingidos os objetivos organizacionais nos dois semestres, será acrescido no pagamento do 2º semestre **parcela proporcional ao salário, a todos os**

empregados, exceto pacoteiros, de maneira que a somatória do total dos valores pagos a título de participação de Resultados nos dois semestres atinja 2,5% (dois e meio por cento) do total do faturamento da empresa. Caso este percentual já tenha sido atingido na forma dos parágrafos anteriores, nenhuma parcela será acrescentada.

Ou seja, caso a PLR paga com base nos parágrafos 1 e 2 (máximo de 2,5 salários nominais) tenha correspondido, por exemplo, a 0,5% do faturamento da empresa, o acréscimo de que trata o parágrafo 3 deveria corresponder a 2% do faturamento, e ele deveria ser pago de forma proporcional ao salário de cada funcionário. Em outras palavras, se esses 2% de faturamento anual correspondessem a R\$ 1.000.000,00, por exemplo, e o valor da folha de salários mensal corresponder também a R\$ 1.000.000,00, então esse acréscimo de PLR devido corresponderia a exatamente o valor do salário de cada funcionário (quem tivesse um salário de R\$ 5.000,00 receberia R\$ 5.000,00 de acréscimo, que tivesse salário de R\$ 20.000,00 receberia este mesmo valor de acréscimo, por exemplo). Por outro lado, se esses 2% de faturamento anual correspondessem a R\$ 10.000.000,00 e considerando a mesma folha de salários de R\$ 1.000.000,00, então esse acréscimo corresponderia a 10 vezes o valor do salário de cada funcionário (quem tivesse um salário de R\$ 5.000,00 receberia R\$ 50.000,00 de acréscimo, quem tivesse salário de R\$ 20.000,00 receberia R\$ 200.000,00 de acréscimo, por exemplo).

Este exemplo, dado com números, serve somente para demonstrar que a apuração do mencionado acréscimo de PLR **deveria ser proporcional**; ou seja, primeiro deveria se apurar uma constante com base no total da folha de salários dos empregados participantes, e depois aplicar esta mesma constante sobre o valor do salário nominal de cada empregado de modo a calcular o valor do acréscimo de PLR a ele devido.

Feitas essas explicações, entendo que não há como (matematicamente falando), com base nas cláusulas dos próprios acordos, apurar uma PLR correspondente a 40 vezes o salário de um empregado, ao mesmo tempo, apurar uma PLR de 1,5 vez o salário de um outro empregado no mesmo período.

Ora, se os parágrafos 1 e 2 dos acordos preveem um pagamento de, no máximo, 2,5 salários, e considerando que determinado empregado recebeu, a título de PLR, 40 vezes o salário dele, então podemos inferir que, no mínimo, o multiplicador de 37,5 vezes correspondeu ao acréscimo previsto no parágrafo 3 (40 - 2,5). Assim, conforme já demonstrado acima, esse percentual do parágrafo 3 deveria ser uma constante aplicável a todos os empregados; desta feita, o multiplicador de 37,5 deveria ser aplicado a todos os funcionários, e não somente a alguns. Sendo assim, nesta hipótese exemplificativa, seria impossível algum empregado receber PLR inferior ao multiplicador de 37,5 vezes o seu salário.

Contudo, esta não foi a realidade observada no caso em questão, uma vez que a planilha de fls. 1054/1148 atesta a distribuição da PLR com tamanha desigualdade que sequer pode-se cogitar os cumprimentos das regras do próprio acordo mantido com os funcionários. Ou seja, caso de fato fosse uma distribuição proporcional ao salário de cada empregado (conforme prevê o acordo), não deveria haver a enorme desproporção encontrada pela fiscalização.

Não se está fazendo qualquer juízo de valor sobre mencionada regra (se ela cumpre ou não os requisitos da Lei nº 10.101/2000), mas sim demonstrando que, no presente caso, as cláusulas dos acordos de PLR, por elas mesmas, não foram cumpridas. Isto porque, na minha interpretação, a constatação de que alguns empregados receberam PLR em valores bastante superiores a outros não foi, em si, critério que embasou o lançamento; o fundamento

para tal foi a forma desproporcional como se deu esta distribuição de PLR, já que foi em desacordo com a previsão de proporcionalidade ao salário estabelecida previamente.

A RECORRENTE se defende com o argumento de que o real sentido que se pretendeu dar ao parágrafo 3º da cláusula 4ª **foi de dar à Diretoria da empresa, a seu critério**, condições para fixar “valores adicionais” a título de PLR que tivessem como referência o salário individual do funcionário. Sobre o tema, transcreveu trechos de ata de reunião de negociação do Acordo de PLR, e afirmou o seguinte (fl. 1249):

“62. Pelos trechos das discussões acima transcritas, em especial aqueles propositalmente negritados pela Recorrente, é possível se extrair o real sentido que se pretendeu dar ao parágrafo sob debate. O objetivo da Comissão foi de dar Diretoria da empresa, a seu critério e desde que alcançado determinado valor de faturamento, condições para fixar ‘valores adicionais’ a título de PLR que tivessem como referência o salário individual do funcionário. Não buscava entretanto, nenhum tipo de similaridade ou ‘proporcionalidade’ entre os pagamentos feitos, como advogou a autoridade fiscal e ora sustentam os Julgadores, seja em função de categoria, valor de salário, etc.

63. Buscava-se, com a inclusão de tal regra, estabelecer um pagamento de verba adicional de fácil compreensão para os funcionários que levasse em consideração um múltiplo do seu próprio salário. Nada mais do que isso!”

Em princípio, entendo que as afirmações da RECORRENTE não convergem com as normas e critérios pactuados nos acordos de PLR, pois estes previram expressamente que seria “*acrescido no pagamento do 2º semestre parcela **proporcional** ao salário, a **todos os empregados***” caso fossem atingidos os objetivos organizacionais nos dois semestres.

Ademais, pelos argumentos apresentados pela RECORRENTE, constata-se que esta verba adicional de PLR era paga à critério exclusivo da Diretoria, o que vai de encontro aos requisitos da Lei nº 10.101/2000, conforme já exposto, pois os critérios para distribuição da PLR não podem ficar sujeitos a condições subjetivas, uma vez que todos devem ter conhecimento do que devem fazer (metas e resultados a serem atingidos) para receber o pagamento da PLR, cuja aferição também se deve dar por critérios conhecidos, claros e objetivos, a fim de não haver margens para dúvidas.

Não havendo, nos autos, as regras claras e objetivas que demonstre como e em que condições foram calculados esses acréscimos de PLR pagos a alguns funcionários, deve-se entender que esses valores foram pagos em desrespeito às regras da Lei nº 10.101/2000) e que, portanto, estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias.

A decisão recorrida cita diversas passagens doutrinárias sobre o tema.

Por estas razões, também entendo correto o embasamento da autoridade fiscal para desnaturar os pagamentos feitos pela RECORRENTE a título de PLR, pois não se enquadram nos requisitos da lei isentiva e nem cumprem as regras estabelecidas nos próprios acordos.

(iv) Periodicidade de pagamento

Como visto, este tema não foi fundamento utilizado pela autoridade fiscal como motivação para o lançamento, sendo apenas um argumento de reforço levantado pela DRJ para a manutenção do lançamento.

Assim, deixo de tecer considerações sobre o tema, deixando as razões de meu voto adstritas aos critérios apontados pela fiscalização para desnaturar os acordos de PLR mantidos entre a RECORRENTE e seus empregados.

Sendo assim, mesmo se limitando aos critérios analisados pela fiscalização, os planos de PLR não se enquadram nos requisitos da lei isentiva.

Da Alegação de Inaplicabilidade da Taxa Selic

A RECORRENTE alega ser indevida a aplicação da correção pela SELIC.

No entanto, de acordo com a Súmula nº 04 deste CARF, sobre os créditos tributários, são devidos os juros moratórios calculados à taxa referencial do SELIC, a conferir:

“SÚMULA CARF Nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize o afastamento dos juros moratórios. A aplicação de tal índice de correção e juros moratórios é dever funcional do Fisco.

Conclusão

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, apenas para reconhecer a decadência dos créditos tributários referentes às competências de 02/2003 a 10/2003, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim