



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

Processo n° 19515.720008/2015-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.978 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente LIQUIGAS DISTRIBUIDORA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO DESCONFORME COM A LEI. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga em desacordo com a Lei n. 10.101/2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuições.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PLR. SEGURADOS EMPREGADOS. REQUISITOS DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE METAS E CRITÉRIOS. INEXISTÊNCIA DE PACTO PRÉVIO. AUSÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

A ausência de fixação prévia de metas e critérios (pacto prévio) caracteriza inexistência de regras claras e objetivas previamente ao início do período aquisitivo ao recebimento de PLR, decorrendo o descumprimento da lei que regulamenta a matéria, atraindo, destarte, a incidência de contribuição previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PLR. PAGAMENTOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. DIRETORES ESTATUTÁRIOS (NÃO EMPREGADOS). INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO. ART. 7º., XI, DA CF/88. LEI 10.101/2000. NÃO ABRANGÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

As verbas pagas pela empresa aos seus diretores estatutários (não empregados) a título de PLR subsumem-se ao conceito de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência de contribuições previdenciárias, vez que não

abrangidas pela imunidade conferida pelo art. 7º., XI, da CF/88, regulamentado pela Lei n. 10.101/2000.

PROVA DOCUMENTAL. JUNTADA POSTERIOR À IMPUGNAÇÃO. EXCEÇÕES. NÃO DEMONSTRAÇÃO PELO CONTRIBUINTE. PRECLUSÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto nas situações discriminadas em lei, nas quais a Recorrente não se enquadra, vez que não demonstradas, forte no § 4º. do art. 16 do Decreto n. 70.235/1972.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. ENUNCIADO 108 DE SÚMULA CARF.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros, João Victor Ribeiro Aldinucci, Paulo Sérgio da Silva, Wilderson Botto, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior. Manifestou intenção de fazer declaração de voto o Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

(assinado digitalmente)
Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luís Henrique Dias Lima, João Victor Ribeiro Aldinucci, Paulo Sérgio da Silva, Wilderson Botto (Suplente Convocado), Maurício Nogueira Righetti, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior e Denny Medeiros da Silveira.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário (e-fls. 54776/54816) em face do Acórdão n. 10-55.691 - 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) - DRJ/POA (e-fls. 54731/54755) - que julgou improcedente a impugnação (e-fls. 54595/54723) e manteve os lançamentos lavrados em 20/01/2015 e constituídos em **28/01/2015**, consignados nos Autos de Infração de Obrigação Principal (AIOP) - **DEBCAD n. 51.015.484-2 (antigo 51.015.464-6) - no valor total de R\$ 9.067.009,49** - com fulcro em i) contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao financiamento dos

benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT, incidentes sobre valores de remuneração pagos a segurados empregados, nas competências abril de 2010 a junho de 2010 e outubro de 2010 a dezembro de 2010; e *ii*) contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre valores de remuneração pagos a segurados contribuintes individuais (diretores estatutários não empregados), nas competências março de 2010, julho de 2010 e agosto de 2010 - e **DEBCAD n. 51.015.485-0 (antigo 51.015.465-4) - no valor total de R\$ 2.089.485,30** - com fulcro em contribuições destinadas a outras entidades e fundos, no caso, ao Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação - FNDE (Salário-Educação), Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária - INCRA, Serviço Social do Comércio - SESC, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC e Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre valores de remuneração pagos a segurados empregados, nas competências abril de 2010 a junho de 2010 e outubro de 2010 a dezembro de 2010 (e-fls. 54662/54684), conforme especificado no Relatório Fiscal (e-fls. 54563/54588).

Irresignado com o lançamento, o sujeito passivo apresentou impugnação (e-fls. 54595/54723) em **06/03/2015** (observando-se reabertura de prazo concedida pela autoridade lançadora em 04/02/2015 - e-fl. 54592), julgada improcedente pela DRJ/POA, nos termos do Acórdão n. 10-55.691 (54731/54755), com o entendimento sumarizado na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

CONSTITUCIONALIDADE.

A constitucionalidade das leis é vinculada para a Administração Pública.

PROVA DOCUMENTAL.

É de nenhum efeito o prévio protesto genericamente formulado no tocante à produção de provas, inclusive a documental.

SUSTENTAÇÃO ORAL.

A legislação que disciplina o julgamento administrativo de primeira instância não autoriza a realização de sustentação oral.

INTIMAÇÃO.

As intimações devem ser endereçadas ao domicílio tributário do sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

O salário-de-contribuição, tanto para o segurado empregado quanto para o segurado contribuinte individual, corresponde, na forma da lei, à remuneração total por eles auferida junto à empresa. Em consequência, para que determinada vantagem

decorrente da relação laboral não compoñha o salário-de-contribuição respectivo, há a necessidade de expressa previsão legal.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuições.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

JUROS. TAXA SELIC.

A inclusão de contribuições em lançamento fiscal dá ensejo à incidência de juros equivalentes à taxa Selic, calculados sobre o valor originário das contribuições apuradas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada do teor do Acórdão n. 10-55.691 (54731/54755) em **01/12/2015** (e-fl. 54774), a impugnante, agora Recorrente, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 54776/54816) na data de **30/12/2015** (e-fl. 54817), com os seguintes tópicos principais: i) preliminarmente, ausência de qualquer pedido de análise de constitucionalidade da Lei n. 10.101/00; ii) requisitos legais para o regular pagamento de PLR; iii) improcedência das acusações; iv) pagamentos de PLR aos diretores estatutários; v) impossibilidade de preclusão para apresentação de prova documental; e vi) ilegalidade da incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator.

O Recurso Voluntário (e-fls. 54776/54816) é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n. 70.235/72 e alterações posteriores, portanto dele CONHEÇO.

Para uma melhor contextualização da presente lide, resgato o Relatório Fiscal (e-fls. 54563/54588), no essencial:

[...]

PARTE A – AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD 51.015.464-6**CRÉDITO TRIBUTÁRIO PATRONAL DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS:**

7. O objeto do presente lançamento fiscal consiste na apuração da contribuição previdenciária devida e não recolhida à Previdência Social, decorrente de fatos geradores não declarados em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social).

DO PAGAMENTO DA PLR EM DESACORDO COM A LEI 10.101/2000

8. No curso do desenvolvimento dos trabalhos constatamos que nas competências de abril, maio, junho, outubro, novembro e dezembro/2010 a Autuada deixou de recolher contribuição previdenciária, em época própria, incidente sobre pagamentos a segurados empregados e diretores executivos a título de Participação nos Lucros e/ou Resultados, realizado em desconformidade com a Lei 10.101/2000.

8.1. Como registra a folha de pagamento os trabalhadores receberam a Participação nos Lucros ou Resultados em duas parcelas. A primeira, paga nos meses de abril a junho de 2010, a título de pagamento final pertinente ao ano calendário de 2009; e a segunda, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2010, a título de antecipação da PLR de 2010, cujo complemento ocorreu em abril/2011.

9. Os pagamentos da PLR Final (1º semestre de 2010), foram fundamentados no Termo de Acordo do Trabalho específico, firmado entre a Liquigás e o Sindicato de seus Trabalhadores. Neste documento dispôs que

- a) Em 30/10/2009 a Liquigás efetuou o pagamento do valor correspondente a 125% do salário base, acrescido de adicional de periculosidade e/ou gratificação de função, quando devidos, a título de adiantamento de Participação nos Lucros ou Resultados relativa ao ano de 2009;
- b) Que foi celebrado instrumento de acordo entre o Sindicato dos Trabalhadores e todas as empresas que compõe o SINDIGÁS, por meio do qual foi convenicionado que em 30/04/2010 deveria ocorrer o pagamento pelas Distribuidoras de GLP a seus empregados, de complemento de PLR/2009, no importe de 15%;
- c) Que a Liquigás, observadas as normas legais aplicáveis, deliberou pelo pagamento de percentual de complemento da PLR/2009 **superior ao ajustado no instrumento** mencionado na alínea anterior, ou seja, de 40%, do salário base, a fins de trazer maior benefício a seus empregados, a título de complemento final e quitação da PLR;

- d) Que teriam direito a receber a PLR todos os empregados em atividade laboral no decorrer no ano de 2009, respeitada a proporcionalidade dos meses trabalhados, e
- e) Que os empregados afastados pela Previdência Social faziam jus ao pagamento de forma integral.

9.1. Para justificar os pagamentos da antecipação da Participação nos Resultados (2º semestre de 2010), a fiscalizada apresentou duas Convenções Coletivas do Trabalho. A primeira, celebrada entre o Sindicato dos Trabalhadores das

Empresas de Transporte RODOANEXO do ABCDMRP e Rio Grande da Serra (CNPJ 57.602.609/001-58) e o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo (CNPJ 44.079.002/0001-93); a segunda, entre a Federação Nacional dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivados de Petróleo (CNPJ 33.672.197/0001-64) e o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo.

9.1.1. No teor das Convenções Coletivas destacamos as seguintes premissas:

- a) Informam que foram celebradas para atender as disposições da Lei 10.101/2000;
- b) Fixaram suas vigências no período de 01/09/2010 a 31/08/2010;
- c) Que devido ao atingimento das metas e/ou resultados mínimos estabelecidos quanto à tonelagem de produção, vendas e/ou lucros alcançadas pelas empresas (distribuidoras de gás), estas deviam pagar a seus empregados até 31/10/2010, o valor correspondente a 170% (cento e setenta por cento) do salário base vigente em 01/09/2010, acrescido do adicional de periculosidade e gratificação de função, quando devidos, como pagamento da participação nos Lucros ou Resultados relativo ao ano de 2010;
- d) Que o citado pagamento podiam ser compensados com eventuais programas diferenciados implementados pelas empresas e os adiantamentos efetuados até outubro de 2010 e a esse título;
- e) O pagamento da PLR será devido a todos os empregados que prestaram serviços no decorrer no ano de 2009 e 2010;
- f) Os empregados admitidos e os desligados no decorrer dos anos de 2009 e 2010, terão direito ao pagamento proporcional aos meses efetivamente trabalhados, respectivamente no ano de 2009 e 2010, cujo cálculo observará a razão de 1/12 avos por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 dias;
- g) Os empregados demitidos por justa causa não teriam direito ao recebimento do benefício, e
- h) Os empregados que estiveram afastados, por motivo de doença, acidente de trabalho ou licença maternidade receberiam o valor referido de forma integral.

DA LEGISLAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

10. Como pode ser facilmente observado, pela análise dos subitens anteriores, as Convenções Coletivas e o Acordo Coletivo do Trabalho foram de encontro dos ditames legais que regem a matéria sobre os pagamentos da Participação nos Lucros ou Resultados, como veremos:

11. Na resposta do contribuinte protocolada em 12/12/2014, afirma que a norma constitucional do art. 7º, inciso XI tem eficácia plena, o que asseguraria a imunidade absoluta do PLR.

11.1. A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu art. 7º, XI, o direito dos trabalhadores urbanos e rurais à participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, conforme definido em lei. Nota-se que o legislador constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis a tal direito.

11.2. Tal dispositivo é classificado como norma constitucional de eficácia limitada, e assim permaneceu até a edição da lei regulamentadora, que somente ocorreu com a Medida Provisória nº 794, de 29/12/94. A regulamentação do exercício desse direito seguiu em várias outras Medidas Provisórias, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

[...]

11.4. Assim, a isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora, aplicando-se à primeira parte do dispositivo constitucional e não somente sobre a segunda parte do dispositivo constitucional como alega a Fiscalizada.

11.5. Cumpre esclarecer que caso ocorra o pagamento da PLR em desacordo com a lei nº 10.101/2000, esta integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social, conforme art. 214, §10, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, in verbis:

[...]

11.8. A Lei 10.101/2000 apenas restringe a incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos a título de PLR, quando atendidas todas

as condições ali dispostas, porém não descaracteriza tratar-se de contraprestação por serviços prestados pelo empregado, como alega a Fiscalizada.

[...]

11.9. Assim, qualquer tipo de contraprestação paga pelo empregador, a qualquer título, que não se encontrem explicitamente excepcionadas por lei, ao empregado faz parte da "folha de salários", que nos termos da Carta Política de 1988, é a base de

incidência da contribuição social devida pelos empregadores. Ademais, para que não restassem dúvidas sobre a amplitude da base de incidência da contribuição social em questão, o dispositivo constitucional art. 195, inciso I, alínea "a" acrescentou "...e demais rendimentos do trabalho".

11.10. É evidentemente, portanto, que não basta a existência de acordo ou convenção coletiva disciplinando a participação nos lucros ou resultados. Um e outro são instrumentos de negociação e previsão de direitos, mas nunca podem alterar a disciplina que a lei, imperativamente, estabelece em relação a um determinado instituto. Vale dizer que esses são mecanismos legais que permitem instituir premiações financeiras como estímulo ao aumento da produtividade dos empregados da empresa, cabendo a essa definir a metodologia a ser adotada para premiação desses empregados. Tal premiação estará sempre condicionada ao aumento de sua lucratividade ou ao aumento de seus resultados, sendo negociada com o sindicato da categoria.

11.10.1 A existência de um instrumento de negociação coletiva no qual conste a elaboração de um plano de metas, com direitos e obrigações das partes envolvidas, no qual as regras sejam claras e bem definidas é condição absolutamente necessária para a implementação do benefício, o que efetivamente inexistiu no caso em exame, uma vez que a Fiscalizada concedeu a seus empregados **linearmente** um percentual do salário base, com uma **única condição**: Realização de Atividade Laboral, independente de qualquer esforço individual.

11.11. Ao desvincular a PLR da remuneração e atribuir garantias ao salário, é forçoso concluir que o enfoque constitucional da participação nos lucros ou resultados é a de que ela não pode ser compreendida como uma forma de substituição do salário.

[...]

11.13. Destarte, o cotejo entre a situação fática e a legislação pertinente demonstra que os pagamentos efetuados pela empresa não apresentam os requisitos legalmente exigidos para que sejam excluídos do salário-de-contribuição, uma vez que, conforme explicitado no "item 9" e seus subitens, restou claro que não estabeleceram qualquer método avaliativo, até porque não foram estipuladas regras adjetivas. Assim, são se vislumbra a oportunidade de melhoria no sistema de gestão da empresa e reconhecimento do valor do empregado e sua eventual contribuição para a melhoria dos resultados, na verdade não podem ser caracterizados como um contrato de PLR, não nos moldes trazidos pela Constituição Federal e pela Lei 10.101/2000.

11.13.1. Nestes documentos de negociação trabalhista apresentados é cristalino o objetivo único de distribuir um bônus ao funcionário, sem a determinação de critério que justifiquem esta distribuição. Tanto é verdade, que, apesar da vigência dos

acordos serem no período de setembro/2009 a agosto/2010 e de setembro/2010 a agosto/2011, os pagamentos finais da PLR ocorreram em sua grande maioria no mês de abril de 2010 e 2011, o que representa 5 (cinco meses antes) do final do período de vigência da Convenção Coletiva. Em linhas gerais, o funcionário recebe toda a PLR, antes mesmo do final do período estipulado para cumprimento das metas.

11.13.2. Se fosse respeitado a vigência dos Acordos Trabalhistas apresentados, seria mais razoável que os pagamentos da PLR de antecipação ocorressem em abril e

o complemento em outubro, após fecharam o balanço das regras e metas pactuadas, caso fossem definidas antes do período de vigência.

11.13.3. Por outro lado, caso seja considerado o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro), para efeito de vigência dos planos da PLR da fiscalizada, a situação seria pior, pois, os trabalhadores só saberiam das alegadas metas, apenas em outubro do corrente ano, mês de celebração dos Acordos e Convenções Trabalhistas que trataram da antecipação deste benefício.

11.13.4. Esta desarmonia entre os pagamentos da PLR, data da celebração e período de vigência, contidos nos Acordos Trabalhistas revelam que o objetivo é mesmo premiar o empregado, independentemente de metas traçadas ou critério de aferição. Ademais, da forma que está, no momento da assinatura do acordo já se sabia grande parte do percentual atingido da meta estipulada pelos indicadores, e, por conseguinte, o valor de PLR a ser pago já podia ser perfeitamente definido, independente de qualquer desempenho futuro dos empregados.

12. A existência do Plano Estratégico, Plano de Negócios e Plano Anual de Negócios, citados pela Fiscalizada, que trazem diversos indicadores, por si só, não podem ser considerados como um incentivo à produtividade, pois não guardam correlação direta com o esforço individual dos empregados. Com base unicamente nestes Planos, um empregado pode ser extremamente eficiente, ou totalmente deficiente, que isto não refletirá no valor de PLR a ser pago individualmente. Basta apenas estar trabalhando.

12.1 Os indicadores mencionados pela Fiscalizada no Plano Anual e Negócios: orçamento, receita, gastos e resultado, considerados em seus aspectos macro, não poderia ser utilizado para medir a produtividade de seus funcionários, porque isoladamente em nada avalia o desempenho dos funcionários.

13. Mesmo que se prossiga na análise deste PLR e aceitemos um acordo que premia um esforço pretérito e não uma produtividade futura, há outros fatores que descaracterizam o valor pago a título de PLR pela empresa. Como é o caso da falta apresentação de metas antecipadamente pactuadas, falta de avaliação individual do empregado, além da utilização de um percentual (40%) para o cálculo de valor devido de **PLR Final** do primeiro semestre de 2010, superior ao pactuado no Acordo Coletivo de 2009 (15%).

14. Portanto os valores, pagos a título de PLR pela empresa, por se basearem em: 1) pagamento linearmente a todos os empregados no ano de 2010, sem a devida estipulação e avaliação das metas traçadas, 2) em indicadores que não guardam correlação direta com o esforço individual dos empregados, 3) por ser um acordo utilizado para premiar um esforço pretérito e não estimular uma produtividade futura e 4) por se utilizar um percentual para o cálculo de valor devido de PLR em discordância com Acordo Coletivo, infere-se que os pagamentos realizados tratam de mera liberalidade, com natureza jurídica de "abono", bem diversa daquela estabelecida pela Constituição Federal, art. 7º, inciso XI e na Lei nº 10.101/2000, sendo vinculada ao salário, e por consequência, compondo o salário-de-contribuição para efeito de tributação, como dispõe o inciso I e parágrafo 9º, alínea "j" do artigo 28 da Lei 8.212/91.

DOS PAGAMENTOS DA PLR A DIRETORES ESTATUTÁRIOS

15. Para os pagamentos da PLR a Diretoria, tudo o que foi mencionado é aplicável, entretanto, deve-se acrescentar que o direito à participação nos lucros ou resultados, não é extensivo aos contribuintes individuais, como é o caso dos diretores executivos estatutários da fiscalizada, eis que a Lei 10.101/2000, ao regulamentar a matéria, utilizou a expressão "empregados", não contemplando os demais trabalhadores, mas apenas aqueles que possuem vínculo empregatício. Tal situação

15.1. Deste modo, o pagamento de participação nos lucros para administradores não tem amparo da Lei 10.101/2000 e por consequência, deve integrar o salário de contribuição, como prevê o inciso III, do art. 28 da Lei 8.212/91, *in verbis*:

[...]

PARTE B – AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD 51.015.465-4

CONTRIBUIÇÕES DEVIDO AOS TERCEIROS – SALARIO-EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC E SEBRAE:

DOS FATOS GERADORES E DAS BASES DE CÁLCULO

19. O presente lançamento fiscal consiste na apuração das contribuições previdenciárias destinadas às Outras Entidades conveniadas denominadas de Terceiros - SALARIO-EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC E SEBRAE, incidentes sobre os pagamentos da participação nos lucros ou resultados aos segurados empregados (lançamento "PE – PLR EMPREGADOS"), conforme já explicitado na parte "A" deste relatório fiscal, por tributação reflexiva.

[...]

posiciona: A decisão recorrida, ao apreciar a matéria em sede de impugnação, assim se

[...]

Da Participação nos Lucros e/ou Resultados

Nos termos do artigo 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997, combinado com o artigo 214, inciso I, do Regulamento da Previdência Social - RPS aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06 de maio de 1999, o salário-de-contribuição, para o **segurado empregado**, corresponde à remuneração por ele auferida na empresa, “assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa”.

Em relação ao **segurado contribuinte individual**, entende-se por salário-de-contribuição, a teor do disposto no artigo 28, inciso III, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876, de 26 de novembro de 1999, combinado com o artigo 214, inciso III, do RPS, na redação dada pelo Decreto n.º 3.265, de 29 de novembro de 1999, “a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria”.

Já o parágrafo 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, combinado com o parágrafo 9.º do artigo 214 do RPS, enumera, de forma exaustiva, as parcelas que não integram o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária.

Em sede administrativa, as parcelas que não integram a base de cálculo desse tributo vêm elencadas no artigo 58 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009 (DOU de 17 de novembro de 2009), que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Receita Federal do Brasil - RFB.

A legislação aplicável à espécie estabelece, portanto, como regra geral, a incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração total dos segurados a serviço da empresa; somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de isenção do pagamento dessa exação. E nem poderia ser de outra forma, haja vista, **primeiro**, que, nos termos do artigo 97, inciso VI, combinado com o artigo 175, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional - CTN, somente a lei pode estabelecer hipótese de exclusão, ou, mais especificamente, de isenção do pagamento de contribuições sociais; e, **segundo**, que o artigo III desse mesmo código determina sejam interpretados

literalmente os dispositivos legais que disponham sobre exclusão do crédito tributário, i.e., sobre isenção.

Em consequência, por se tratar de exceção à regra, a interpretação do parágrafo 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 – assim como de qualquer outro dispositivo legal que estabeleça isenção do pagamento de tributos – deve ser feita de maneira restritiva, de sorte que, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não componha o salário-de-contribuição respectivo, há a necessidade de expressa previsão legal.

Assim também quanto àquelas exações destinadas ao FNDE, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE, que, na forma da legislação disciplinadora de cada uma delas, conforme elencada no anexo Fundamentos Legais do Débito - FLD (fls. 54.557/54.558) do AI n.º DEBCAD 51.015.465-4, incidem sobre a mesma base de cálculo (remuneração dos segurados empregados) das contribuições previdenciárias, e ficam, portanto, sujeitas aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios destas últimas, inclusive no que se refere à cobrança judicial.

Em assim sendo, as contribuições previdenciárias e aquelas destinadas a outras entidades e fundos incidem, regra geral, sobre a remuneração total do segurado empregado, excetuadas apenas e tão-somente aquelas parcelas definidas de forma expressa e exaustiva em lei.

Especificamente no que pertine à participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, o parágrafo 9.º, alínea “j”, do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 estabelece que:

Art. 28. [...]

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

exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997)

[...]

*j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica**; (Grifou-se.)*

Destarte, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário-de-contribuição, para efeitos de incidência de contribuições, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, qual seja, no caso, a Lei n.º 10.101/2000.

*A Lei n.º 10.101/2000, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores considerados nas peças de autuação – período de março de 2010 a dezembro de 2010 –, estabelece, no que interessa ao caso em apreço, **a um**, que a participação nos lucros ou resultados seja objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante **(i)** comissão*

escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; ou (ii) convenção ou acordo coletivo. Quanto à escolha entre um desses procedimentos, esta deve ser feita pelas partes, de comum acordo – Lei n.º 10.101/2000, artigo 2.º, “caput”; a dois, que dos instrumentos decorrentes da negociação constem 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 critérios e condições, (i) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e (ii) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente – Lei n.º 10.101/2000, artigo 2.º, parágrafo 1.º; e, a três, que o instrumento de acordo celebrado seja arquivado na entidade sindical dos trabalhadores – Lei n.º 10.101/2000, artigo 2.º, parágrafo 2.º.

Observe-se, ainda, que a participação nos lucros ou resultados “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.” – Lei n.º 10.101/2000, artigo 3.º, “caput”; e que é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil – Lei n.º 10.101/2000, artigo 3.º, parágrafo 2.º. Examinado o Relatório Fiscal, bem assim as razões de impugnação, especialmente aquelas deduzidas no tópico “II.4. - Da Improcedência das Infrações Apontadas pela I. Autoridade Fiscal”, verifica-se que a questão a ser enfrentada no presente voto, no tocante à participação dos segurados empregados nos lucros e/ou resultados da empresa, diz respeito ao cumprimento do disposto no parágrafo 1.º do artigo 2.º da Lei n.º 10.101/2000, que estabelece:

Art. 2.º 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.

§ 1.º 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.

(Grifou-se.)

A autoridade lançadora, tendo em vista que os valores pagos a título de PLR, pela empresa, basearam-se, a um, em pagamentos lineares a todos os empregados no ano de 2010, sem a devida estipulação e avaliação das metas traçadas; a dois, em indicadores que não guardam correlação direta com o esforço individual dos empregados; a três, em um acordo utilizado para premiar um esforço pretérito e não estimular uma produtividade futura; e, a quatro, em um percentual para o cálculo de valor devido de PLR em discordância com acordo coletivo, concluiu que os pagamentos realizados tratam-se de mera liberalidade, com natureza jurídica de “abono”, “bem diversa daquela estabelecida pela Constituição Federal, art. 7.º, inciso XI e na Lei n.º 10.101/2000, sendo vinculada ao salário, e por consequência, compondo o salário-de-contribuição para efeito de tributação”.

A impugnante, a seu turno, defende o entendimento de que a Lei n.º 10.101/2000 “regulou o pagamento de PLR de forma genérica, de modo a deixar a critério das partes a escolha dos critérios e condições que melhor atendam a seus interesses e segmento.”

Observa, ainda, que as regras descritas nos incisos I e II do parágrafo 1.º do artigo 2.º da Lei n.º 10.101/2000 não constituem requisitos indispensáveis à caracterização da PLR, pois são apenas exemplos, aventados pela lei, de critérios que poderiam ser adotados.

No aspecto, destaca o estabelecido na Cláusula Primeira da Convenção Coletiva 2009, nos itens 1.º e 2.º do Termo de Acordo 2009, e nas Cláusulas Quarta e Quinta das Convenções Coletivas 2010 – através de cuja análise tem como evidente que os critérios relativos à periodicidade da distribuição e ao período de vigência foram cumpridas.

Assim também quanto às regras claras e objetivas para fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, em que foi eleito, como critério a ser observado pelas partes, o atingimento das metas e/ou resultados mínimos estabelecidos quanto à tonelagem de produção, vendas e/ou lucro líquido.

Aduz que tal critério encontra-se materializado no Plano Anual de Negócios, elaborado anualmente pela empresa, no qual se

determina, no início de cada ano-calendário, o resultado dos doze meses subseqüentes.

Assim, com base no confronto entre o PAN e o resultado real obtido pela empresa, é feita a aferição do cumprimento das metas pelos seus trabalhadores. E uma vez atingidas as metas e/ou resultados mínimos estabelecidos no PAN resta constituída a obrigação de pagamento da PLR.

Examina, ainda, as “quatro acusações” com base nas quais a autoridade fiscal concluiu que os valores pagos a título de PLR no exercício de 2010 possuem natureza salarial, não fazendo jus à isenção do pagamento das contribuições sociais objeto das peças de autuação.

Isto posto, veja-se.

Na Convenção Coletiva para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados de fls. 709/711, celebrada entre o SINDIGÁS e a **Federação Nacional dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivados de Petróleo**, restou estabelecido em relação a todos os empregados que prestaram serviços no decorrer de 2009:

CLÁUSULA PRIMEIRA

Considerando que as metas e/ou resultados mínimos estabelecidos quanto à tonelagem de produção, vendas e/ou lucro líquido foram alcançados, as Empresas pagarão aos seus empregados até 31/10/2009, o valor correspondente a 125% (cento e vinte e cinco por cento) do salário base vigente em 01/09/2009, acrescido do adicional de periculosidade, quando devido, como pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados relativa ao ano de 2009, compensado de eventuais programas diferenciados que as Empresas tenham ou venham a implementar.

Idêntica cláusula foi formalizada na Convenção Coletiva para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados de fls. 54.683/54.684, celebrada entre o SINDIGÁS e o **Sindicato dos Trabalhadores em Comércio de Minérios e Derivados de Petróleo de Ribeirão Preto**.

Já pelo Termo de Acordo para Pagamento de Participação nos Lucros e/ou Resultados de fls. 54.541/54.542, formalizado entre a impugnante e o **Sindicato dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivados de Petróleo da Região do Grande ABC - São Paulo**, em 13 de abril de 2010, verifica-se, inicialmente, pelo que consta dos respectivos “considerandos”:

a) que a impugnante efetuou, em 30 de outubro de 2009, o pagamento do valor correspondente a 125% do salário base, acrescido de adicional de periculosidade e/ou gratificação de função, quando devidos, a título de adiantamento da PLR relativa ao ano de 2009;

b) que foi celebrado acordo entre o Sindicato dos Trabalhadores e todas as empresas que compõem o SINDIGÁS, por meio do qual foi convencionado que, em 30 de abril de 2010, deveria ocorrer o pagamento, pelas empresas distribuidoras de GLP aos seus empregados, de complemento da PLR de 2009, no importe de 15%;

c) que a Liquigás deliberou pela complementação do pagamento da PLR de 2009 em percentual superior ao ajustado no acordo mencionado na letra “b”, supra, “de forma a trazer maior benefício a seus empregados”.

No caso, restou acordado diretamente entre a empresa e o referido sindicato que:

1.ª - DO COMPLEMENTO DA PLR 2009

A Liquigás pagará em 30 de abril de 2010, a título de complemento final e quitação da Participação nos Lucros e/ou Resultados - PLR referente ao exercício 2009, o valor correspondente a 40% (quarenta por cento) do salário base, acrescido de adicional de periculosidade e/ou gratificação de função, quando devidos.

Parágrafo único: para efeito do caput dessa cláusula, serão considerados o salário base e a gratificação de função vigentes em 1.º de setembro de 2009.

Assim também conforme Termo de Acordo para Pagamento de Participação nos Lucros e/ou Resultados de fls. 54.685/54.686, formalizado, em abril de 2010, entre a impugnante e o **Sindicato dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivados de Petróleo de São Paulo**.

Na Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2011 (fls. 706/707 e 54.476/54.477) celebrada entre o SINDIGÁS e o **Sindicato dos Trabalhadores das Empresas de Transporte Rodoanexo ABCDMRP e Rio Grande da Serra**, para o período de setembro de 2010 a agosto de 2011, restou estabelecido em relação a todos os empregados que prestaram serviços no decorrer de 2010:

CLÁUSULA QUARTA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E/OU RESULTADOS

Considerando que as metas e/ou resultados mínimos estabelecidos quanto à tonelagem de produção, vendas e/ou lucro líquido estão sendo alcançados, as Empresas pagarão aos seus empregados até 31/10/2010, o valor correspondente a 170% (cento e setenta por cento) do salário base vigente em 01/09/2010, acrescido do adicional de periculosidade e gratificação de função, quando devidos, como pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados relativo ao ano de 2010, compensado de eventuais programas diferenciados que as Empresas tenham ou venham a implementar e os adiantamentos efetuados até outubro de 2010 a esse título.

Parágrafo único.

O presente pagamento é realizado em caráter de antecipação quanto à sua data, sendo que, ao final do exercício, após apuração de resultados finais, as empresas cujos resultados permitirem pagamento complementar à título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR, poderão efetuar no exercício seguinte, observado o prazo mínimo legal.

Registre-se que essa Convenção Coletiva de Trabalho abrange a categoria profissional dos Trabalhadores em Transporte Rodoviário locados nas Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo, com abrangência territorial em Diadema/SP, Mauá/SP, Ribeirão Pires/SP, Rio Grande da Serra/SP, Santo André/SP, São Bernardo do Campo/SP e São Caetano do Sul/SP.

*Idêntica cláusula foi formalizada nas Convenções Coletivas de Trabalho para Pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados 2010/2011 celebradas entre o SINDIGÁS e a **Federação Nacional dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivados de Petróleo** (fls. 712/713 e 54.479/54.480) e o **Sindicato dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivados de Petróleo no Estado de São Paulo** (fls. 54.689/54.690).*

*Pelo Termo de Acordo para Pagamento de Participação nos Lucros e/ou Resultados de fls. 714/715, formalizado entre a Liquigás e o **Sindicato dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivados de Petróleo da Região do Grande ABC - São Paulo**, em 19 de abril de 2011, verifica-se, inicialmente, que a impugnante efetuou, em 30 de outubro de 2010, o pagamento do valor correspondente a 170% do salário base, acrescido de adicional de periculosidade e/ou gratificação de função, quando devidos, a título de adiantamento da PLR relativa ao ano de 2010;*

Neste caso, restou acordado entre a empresa e o mencionado sindicato que:

1.ª - DO COMPLEMENTO DA PLR 2010

A Liquigás pagará em 30 de abril de 2011, a título de complemento final e quitação da Participação nos Lucros e/ou Resultados - PLR referente ao exercício 2010, o valor correspondente a 30% (trinta por cento) do salário base, acrescido de adicional de periculosidade e/ou gratificação de função, quando devidos.

Parágrafo único: para efeito do caput dessa cláusula, serão considerados o salário base e a gratificação de função vigentes em 31 de dezembro de 2010.

Da mesma maneira no Termo de Acordo para Pagamento de Participação nos Lucros e/ou Resultados de fls. 54.692/54.693, formalizado, em 19 de abril de 2011, entre a impugnante e o

Sindicato dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivados de Petróleo no Estado de São Paulo.

Assim colocada a questão, verifica-se que, efetivamente, restou inobservado, em relação aos segurados empregados a serviço da impugnante, o disposto no parágrafo 1.º do artigo 2.º da Lei n.º 10.101/2000, que determina sejam estabelecidas “regras claras e objetivas” para a fixação dos direitos substantivos concernentes à participação dos trabalhadores nos lucros e/ou resultados da empresa.

*No tocante aos pagamentos relativos à “participação” dos empregados que prestaram serviços no decorrer do ano de 2009, verifica-se, inicialmente, que foi convencionado, entre o sindicato representante das empresas distribuidoras de gás liquefeito de petróleo e entidades sindicais representantes de trabalhadores a serviço dessas mesmas empresas, apenas o pagamento de um valor linear, para todos os trabalhadores, correspondente a 125% do salário base vigente em 1.º de setembro de 2009, acrescido do adicional de periculosidade, quando devido, sob o vago e indeterminado fundamento de que “as metas e/ou resultados mínimos estabelecidos quanto à tonelagem de produção, vendas e/ou lucro líquido **foram alcançados**”. (Grifou-se.)*

Observe-se que nada consta, nas convenções de fls. 709/711 e fls. 54.683/54.684, acerca do pagamento de uma segunda parcela, relativa ao ano de 2009, a ser efetuado no primeiro semestre do ano de 2010.

*Na seqüência, examinados dois termos de acordo para pagamento de participação nos lucros e/ou resultados (fls. 54.541/54.542 e 54.685/54.686), formalizados em abril de 2010, entre a própria impugnante e entidades sindicais representantes de seus trabalhadores, constata-se, **primeiro**, que teriam sido celebrados acordos – **não anexados pela impugnante aos autos, fato que obviamente impede o seu exame** – entre os sindicatos dos trabalhadores e todas as empresas que compõem o SINDIGÁS, estabelecendo que, em 30 de abril de 2010, deveria ocorrer o pagamento, pelas empresas distribuidoras de GLP aos seus empregados, de complemento da PLR de 2009, no importe de 15%; e, **segundo**, que a Liquigás deliberou pelo pagamento da complementação da PLR de 2009 em percentual superior ao ajustado nos acordos entre os sindicatos dos trabalhadores e as empresas que compõem o SINDIGÁS.*

Em assim sendo, depreende-se que, posteriormente às convenções coletivas de fls. 709/711 e 54.683/54.684, foi acordado o pagamento pelas distribuidoras de GLP aos seus empregados, a título de complemento da PLR de 2009, no percentual de 15% – sobre quais bases de cálculo e mediante o alcance de quais metas e/ou resultados não se sabe, na medida em que os instrumentos correspondentes a tais acordos não foram trazidos aos autos.

Em relação à impugnante, todavia, verifica-se que o percentual de 15% foi efetivamente aumentado para 40%, em abril de 2010, para pagamento até o dia 30 desse mesmo mês, inexistindo qualquer referência, mesmo que vaga, acerca de metas e/ou resultados mínimos atingidos em 2009, mas tão-só o objetivo declarado de a empresa “trazer maior benefício a seus empregados” – o que de forma alguma se enquadra nas disposições constantes do parágrafo 1.º do artigo 2.º da Lei n.º 10.101/2000, que determina sejam estabelecidas “regras claras e objetivas” para a fixação dos direitos substantivos concernentes à participação dos trabalhadores nos lucros e/ou resultados da empresa, mais se assemelhando a uma simples gratificação acrescentada à remuneração do empregado.

No tocante à Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2011, melhor sorte não assiste à impugnante.

Também aqui foi ajustado, conforme Convenções Coletivas de Trabalho 2010/2011 (fls. 706/708, 712/713, 54.476/54.477, 54.479/54.480 e 54.689/54.690), o pagamento, até 31 de outubro de 2010, a título de “participação” dos empregados que prestaram serviços às empresas representadas pelo SINDIGÁS, de um valor linear, para todos os trabalhadores, correspondente agora a 170% do salário base vigente em 1.º de setembro de 2010, acrescido do adicional de periculosidade e gratificação de função, quando devidos, tendo como fundamento igualmente a vaga e indeterminada referência a “metas e/ou resultados mínimos estabelecidos quanto à tonelagem de produção, vendas e/ou lucro líquido [que] estão sendo alcançados”. (Grifou-se.)

Neste caso, foi prevista, ao final do exercício, a complementação da PLR 2010/2011 – o que veio a ser objeto dos termos de acordo de fls. 714/715 e 54.692/54.693, em que restou acertado o pagamento, pela Liquigás, até 30 de abril de 2011, a título de complemento final e quitação da PLR referente ao exercício 2010, de valor correspondente ao percentual único de 30% do salário base, acrescido de adicional de periculosidade e/ou gratificação de função, quando devidos.

O exame deste pagamento complementar, todavia, não diz respeito ao presente processo, que trata apenas do exercício de 2010, objeto de exame pela autoridade lançadora.

Observe-se que em nenhuma das convenções coletivas e termos de acordo examinados neste processo foram estabelecidas quaisquer regras adjetivas, pertinentes à aferição das informações relativas ao cumprimento do acordado, nem tampouco fixados quaisquer índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, nem pactuados previamente programas de metas e resultados.

Destaque-se, ainda, a um, que não cabe à autoridade lançadora indicar quais normas deveriam ser incluídas nas convenções coletivas, limitando-se a atividade de auditoria fiscal, “in casu”, ao exame da situação encontrada na empresa, em confronto com as disposições estabelecidas na Lei n.º 10.101/2000, na redação

vigente em 2010, época da ocorrência dos fatos geradores considerados nos AIs n.º DEBCAD 51.015.464-6 e 51.015.465-4; e, **a dois**, que os fundamentos que ensejaram a autuação da empresa foram descritos de forma clara e suficiente, tanto que perfeitamente identificadas pela própria impugnante, ao analisar as “quatro acusações” a partir das quais a autoridade fiscal concluiu que os pagamentos realizados em 2010, a título de PLR, não aproveitavam o benefício estatuído na Lei n.º 10.101/2000.

Destarte, conclui-se que os pagamentos efetuados pela impugnante, a seus empregados, a título de complementação da PLR 2009 e antecipação da PLR 2010/2011, não observaram o disposto no parágrafo 1.º do artigo 2.º da Lei n.º 10.101/2000, na medida em que se limitaram a tão-somente a estabelecer o pagamento de determinado percentual incidente sobre a remuneração de cada trabalhador, sem qualquer vinculação com o alcance de metas e resultados previamente pactuados.

Em assim sendo, tem-se como correta a inclusão de tais pagamentos nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias patronais, consoante o disposto no artigo 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, e alterações, bem assim daquelas destinadas a outras entidades e fundos, objeto de lançamento por meio dos AIs n.º DEBCAD 51.015.464-6 e 51.015.465-4.

Dos pagamentos de PLR a diretores estatutários não empregados

Quanto aos pagamentos efetuados à conta de participação dos diretores não empregados (segurados contribuintes individuais) nos resultados da empresa, estes não aproveitam o benefício da isenção do pagamento de contribuições – que se destina somente aos valores pagos, a tal título, a **segurados empregados**. É o que estabelecem a Lei n.º 10.101/2000, em seus artigos 2.º, “caput”, e 3.º e seu parágrafo 1.º, bem assim o parágrafo 9.º, inciso X, do artigo 214 do RPS. Nesse sentido, também, o artigo 58, inciso X, da IN RFB n.º 971/2009.

No que pertine às disposições acerca da participação de diretores nos lucros ou resultados da empresa, estabelecidas na Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, especialmente os seus artigos 152, 190 e 201, não têm elas aplicação ao caso em tela, na medida em que não se discute se essa participação ocorreu, ou não, na forma dessa lei, **que dispõe sobre as sociedades por ações**, mas sim se foram observadas, ou não, às disposições das Leis n.º 8.212/91 e 10.101/2000, para que tal participação esteja isenta da incidência de contribuições.

Nenhum reparo há a fazer, quanto a este aspecto, no que pertine ao AI n.º DEBCAD 51.015.464-6.

[...]

Muito bem.

A Recorrente inicia a peça recursal alegando, preliminarmente, que não espera deste CARF qualquer análise ou decisão acerca da inconstitucionalidade da Lei n. 10.101/00, mas sim que a sua interpretação à luz da imunidade conferida pela CF/88. Nesse sentido, afirma que os pagamentos de PLR gozam de imunidade tributária no tocante à incidência das contribuições sociais, e, portanto, a aplicação da Lei 10.101/00 deve observar essa característica.

De fato, da mesma forma que a DRJ, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, a teor do Enunciado n. 2 de Súmula CARF.

Entretanto, com relação à imunidade dos pagamentos de PLR, diferente do que alega a Recorrente, a decisão recorrida procedeu, de forma elucidativa e pormenorizada, a aplicação da Lei n. 10.101/00 em consonância com a CF/88, conforme se depreende da leitura do excerto do voto acima reproduzido.

Feito esse breve esclarecimento, passo à apreciação das questões de mérito enfrentadas pela Recorrente.

Conforme já informado, a Recorrente concentra, no mérito, a sua argumentação nos seguintes tópicos: requisitos legais para o regular pagamento de PLR; improcedência das acusações; pagamentos de PLR aos diretores estatutários; impossibilidade de preclusão para apresentação de prova documental; e ilegalidade da incidência de juros Selic sobre a multa de ofício.

No que diz respeito às argumentações referentes aos pagamentos de PLR, que no meu entender abrangem os tópicos identificados na peça recursal por i) requisitos legais para o regular pagamento de PLR; ii) improcedência das acusações e iii) pagamentos de PLR aos diretores estatutários, a análise norteia-se pelo confronto da realidade fática verificada pela autoridade lançadora e consubstanciada no Relatório Fiscal (e-fls. 54563/54588), que respaldaram os lançamentos em litígio, confirmados integralmente pela instância de piso, com a CF/88 (art. 7º., XI) e legislação pertinente, com destaque para a Lei n. 10.101/2000 e Lei n. 8.212/1991.

Pois bem.

No curso de suas alegações, a Recorrente elabora quadro ilustrativo confrontando os requisitos da Lei n. 10.101/2000 e a sua conduta frente a cada um deles, no tocante aos pagamentos de PLR realizados nos meses de março a dezembro do AC 2010:

Requisito Legal	Conduta da Recorrente
- I - Resultado da negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão constituída pelas partes, integral, também, por um representante do sindicato da categoria e/ou por convenção ou acordo coletivo. (artigo 2º, incisos I e II da Lei 10.101/00)	Pagamentos de PLR realizados nos meses de abril a junho de 2010 (Obs. 04 da Impugnação): (i) Convenção Coletiva para Pagamento da Participação nos Lucros e Resultados, referente ao ano-calendário 2009 ("Convenção 2009"), celebrada entre o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo - SINDRIGÁS e a Federação Nacional dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivados de Petróleo. Esta Convenção 2009 que definiu o pagamento a título de antecipação do PLR referente ao ano-calendário 2009 aos empregados da Recorrente. (ii) Termo Aditivo à Convenção 2009 ("Termo Aditivo" - doc. 01), celebrada entre o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo - SINDRIGÁS e a Federação dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivados de Petróleo. Este Termo Aditivo definiu como pagamento de PLR a título de complemento final e quitação, o valor correspondente a 15% (quince por cento) do salário base vigente em 1º de setembro de 2009. (iii) Termo de Acordo para Pagamento da Participação nos Lucros e Resultados, referente ao ano-calendário 2009 ("Termo 2009"), celebrada entre a Liqueficação Distribuidora S/A e o Sindicato dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivados de Petróleo da Região do Grande ABC - São Paulo. Este Termo 2009 que altera o percentual de pagamento de PLR, a título de complemento final e quitação, de 15% (quince por cento) para 40% (quarenta por cento). Por esse razão, o Termo Aditivo não mais produziu efeitos para a Recorrente, que deliberou pagamento em percentual superior, de

Processo nº 19515.720008/2015-17
Acórdão nº 2402-006.978

S2-C4T2
Fl. 54.846

	modo a favorecer seus empregados.
	Pagamentos de PLR realizados nos meses de outubro a dezembro de 2010 (doc. 05 e 06 da Inquirição): (i) Convenção Coletiva para Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados 2010/2011 ("Convenção 2010 - Minério"), celebrada entre o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo - SINDOGAS e a Federação dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivados do Petróleo. Esta Convenção 2010 que definiu o pagamento a título de antecipação de PLR referente ao ano-calendário 2010 aos empregados da Recorrente. (ii) Convenção Coletiva para Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados 2010/2011 ("Convenção 2010 - Transportes"), celebrada entre o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo - SINDOGAS e a Sindicato dos Trabalhadores das Empresas de Transporte RODIANEXO do ABCDMRP e Rio Grande da Serra. Esta Convenção 2010 que definiu o pagamento a título de antecipação de PLR referente ao ano-calendário 2010 aos empregados da Recorrente. (iii) Termo de Acordo para Pagamento de Participação nos Lucros e Resultados, referente ao ano-calendário 2010 ("Termo 2010 - Minério"), celebrada entre a Liquigás Distribuidora S/A e o Sindicato dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivados do Petróleo da Região do grande ABC - São Paulo.
-2- Regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, onde deverão constar mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acórdão, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazo para revisão do instrumento (artigo 2º, parágrafo 1º, da Lei 10.101/2000)	A Recorrente adota como critério a ser observado pelas partes o alcance dos metas e/ou resultados mínimos estabelecidos quanto à faturação de produção, vendas e/ou lucro líquido. Referido critério é materializado no Plano Anual da Negócios ("PAN") (doc. 07 da Inquirição), elaborado anualmente pela Recorrente, no qual se determina, no início de cada ano-calendário, o resultado das 12 meses subsequentes. Neste documento é analisado, por exemplo, (i) os orçamentos das áreas de negócios, (ii) metas de vendas e outros receitas, (iii) gastos de custos e investimentos, (iv) resultados econômicos, fluxo de caixa, valor econômico agregado, etc. E com base no confronto entre o PAN e o resultado real obtido pela Recorrente, que é feita a aferição da conformidade dos metas pelos trabalhadores da Recorrente. Isso fica evidenciado através do confronto entre os PANs para os anos de 2009 e 2010 e as demonstrações financeiras da Recorrente (doc. 08 da Inquirição). Para o ano-calendário de 2010, a expectativa de lucro líquido era de 106 milhões, todavia através da análise das demonstrações financeiras da Recorrente se verifica que o lucro líquido foi de 134 milhões, superando em muito todas as expectativas. O mesmo se deu no ano-calendário de 2009. A expectativa de lucro líquido era de 72 milhões, todavia através da análise das demonstrações financeiras da Recorrente se verifica que o lucro líquido
	(i) de 111 milhões. Portanto, uma vez atingidas as metas e/ou resultados mínimos estabelecidos quanto à faturação de produção, vendas e/ou lucro líquido contida no PAN resta constituída a obrigação do pagamento dos valores do PLR. Basta, claro e evidente, que a adoção do PAN como meta objetiva para o ano-calendário represente critério válido para a aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acórdão, demonstrando-se cumpriu o 2º Requirito.
-3- O resultado da negociação deve ser atrelado ao critério sindical dos trabalhadores (artigo 2º, parágrafo 2º, da Lei 10.101/2000)	As Convenções foram celebradas e arquivadas junto aos devidos representantes sindicais dos empregados e da Recorrente, de forma que não restem dúvidas que este requisito legal foi absolutamente cumprido. Cabe esclarecer que tal requisito não foi objeto de questionamento, sendo mantida inalterada nos presentes autos.
-4- Não se admitirá, nem complementar a remuneração dos atos a qualquer empregado (artigo 3º, da Lei 10.101/2000)	Como já mencionado, a Recorrente sempre primou pela instituição de programas de PLR, com o intuito de estimular os esforços de seus funcionários, e, por consequência, o aumento da produtividade. As próprias Convenções Coletivas determinam que somente ocorrerá o pagamento de PLR se as metas e/ou resultados mínimos estabelecidos quanto à faturação de produção, vendas, e/ou lucro líquido forem alcançadas. Por óbvio, nunca houve por parte da Recorrente a intenção de remunerar seus empregados por meio de pagamento de PLR já que não se trata de uma remuneração habitual.
-5- Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano (artigo 3º, parágrafo 2º, da Lei 10.101/2000)	A Recorrente trata por procedimento, via de regra, pagar PLR anualmente, em até duas parcelas, uma em cada semestre. No segundo semestre, eram pagos as antecipações dos valores que seriam distribuídos a título de PLR com base na Convenção Coletiva de ano-calendário, e, no início do primeiro semestre do ano-calendário subsequente, em abril, após a confirmação dos resultados obtidos pela sociedade, era efetuada o segundo pagamento a título de PLR. Tanto o procedimento adotado pela Recorrente no que tange a este requisito estava absolutamente correto que, durante todo o processo de Fiscalização, não foi qualquer questionamento sobre a regularidade da periodicidade dos pagamentos de PLR, sendo mantida inalterada nos presentes autos.

A Recorrente afirma que nenhuma outra formalidade, além daquelas elencadas no quadro *supra*, é exigida pela legislação, não cabendo à RFB criar qualquer outro requisito, sob pena de desrespeitar a CF/88, bem assim a Lei n. 10.101/2000.

Em face das alegações da autoridade lançadora, ratificadas pela DRJ, a Recorrente as enfrenta nos seguintes termos:

[...]

1º Acusação: Os pagamentos foram feitos a todos os empregados, sem a devida estipulação e avaliação das metas traçadas

46. Conforme a Recorrente já esclareceu anteriormente, a legislação não define quais critérios devem ser utilizados para o pagamento de PLR, ou seja, deve-se deixar claro que não há nenhuma obrigatoriedade para elaboração de cálculo, de

sistema de cálculo individualizado para cada empregado ou de sistema de metas.

47. A Lei 10.101/00 estabelece sim a necessidade de regras claras e objetivas, mas somente com a intenção de que os empregadores negociem com os seus empregados, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas sejam atingidas.

48. Isso foi claramente cumprido pela Recorrente! Conforme já demonstrado, as Convenções Coletivas determinam o percentual a ser pago caso sejam cumpridas às metas mínimas quanto à tonelagem de produção, vendas e/ou lucro.

49. Referidas médias quanto à tonelagem de produção, vendas e/ou lucro estão materializadas no PAN, que traça todas as metas a serem cumpridas naquele ano-calendário.

Através do confronto entre o PAN e os resultados reais obtidos verifica-se facilmente se as metas foram alcançadas.

50. Ao contrário do que faz parecer a r. decisão recorrida, o parágrafo 10 do artigo 2º da Lei 10.101/00 não é taxativo, mas exemplificativo, ao conferir a possibilidade de serem considerados índices de produtividade, qualidade ou lucratividade.

*51. Como exposto anteriormente, o PAN (**doc 07 da Impugnação**) que determinou, no início de cada ano-calendário, as metas de resultados dos 12 meses subsequentes.*

Neste documento foi analisado, por exemplo, i) os orçamentos das áreas de negócios, ii) receitas de vendas e outras receitas, iii) gastos de custeios e investimentos, iv) resultados econômicos, fluxo de caixa, valor econômico agregado, etc.

*52. Através do confronto entre o PAN e o resultado real obtido pela Recorrente é que foi feita a aferição do cumprimento das metas pelos trabalhadores da Recorrente. Isso fica cristalino através do confronto entre os PANs para os anos de 2009 e 2010 e as demonstrações financeiras da Recorrente (**doc. 08 da Impugnação**).*

53. A título exemplificativo, para o ano-calendário de 2010, a expectativa de lucro líquido era de 100 milhões, todavia através da análise das demonstrações financeiras da Recorrente se verifica que o lucro líquido foi de 134 milhões, superando em muito todas as expectativas. O mesmo se deu no ano calendário de 2009. A expectativa de lucro líquido era de 72 milhões, todavia através da análise das demonstrações financeiras da Recorrente se verifica que o lucro líquido foi de 114 milhões.

54. Portanto, tendo sido atingidas as metas e/ou resultados mínimos estabelecidos quanto à tonelagem de produção, vendas e/ou lucro líquido contido no PAN, a Recorrente tinha a obrigação de pagar PLR aos seus funcionários.

55. Nesse contexto, é evidente que a adoção do PAN como meta objetiva para o ano-calendário representa critério válido para a aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

2º Acusação: Os indicadores não guardam correlação direta com o esforço individual dos empregados

56. Novamente, importante destacar que a Lei 10.101/00 não determina a necessidade de que o pagamento de PLR seja efetuado com base no desempenho individual de cada empregado. Não existe qualquer previsão legal para instituição obrigatória de PLR com base em métricas individuais. A PLR, nos termos da legislação em vigor pode ser instituída de forma geral ou individualizada, variando de acordo com o juízo de conveniência das partes envolvidas.

57. Nesse sentido, podemos ver entendimento proferido pelo Tribunal Superior do Trabalho e por este E. CARF:

"PARCELA REMUNERATÓRIA - NATUREZA JURÍDICA - COMISSÕES OU PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADO - INTEGRAÇÃO - A participação nos lucros, sinteticamente, tem por escopo distribuir o resultado financeiro do empreendimento entre os empregados levando-se em consideração a importância do fator trabalho como um todo, motivando o obreiro e integrando-o na estrutura organizacional da empresa. Deflui-se, de plano, que não objetiva premiar este ou aquele trabalhador, mas o conjunto da força labora! que contribuiu para o êxito do negócio empreendido. [4" (RR 752847/2001) (grifos nossos)

"PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS. PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS EM CONVENÇÃO COLETIVA. ESTABELECIMENTO DE METAS INDIVIDUAIS. PAGAMENTO DE VALORES SUPERIORES AO ESTABELECIDO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. A ausência de participação dos empregados na elaboração de Convenção vista que, nesse caso, a participação do empregado se manifesta indiretamente, através do seu Sindicato. A participação direta do empregado só é exigida caso o Programa de PLR seja estabelecido por acordo firmado entre Comissão de Empregados e Empregadores, não por Convenção Coletiva de Trabalho. O art. 2º, §1º, da Lei nº 10.101/00 determina que as regras para apuração da participação nos lucros sejam claras e objetivas. Entretanto, não há necessidade de que tais regras sejam criadas de forma individual, sendo possível a criação de regras a serem aplicadas ao grupo ou setor da empresa.

Além de a Convenção Coletiva de Trabalho estipular a possibilidade de pagamento de valores superiores através de Plano Próprio de PLR, os valores foram pagos dentro dos limites estabelecidos no denominado Programa Participar. Não há vedação à estipulação, em Plano Próprio, de valores superiores aos previstos em Convenção Coletiva de Trabalho."

(Acórdão nº 2401003.539 - 4º Câmara / 1ª Turma Ordinária.
Sessão de 14 de maio de 2014)

58. Portanto, nem as autoridades fiscais, tampouco o Poder judiciário, possuem competência para delimitar os critérios convencionados pelas partes, uma vez que a PLR é acordo oferecido pela empresa e conquistado pelos trabalhadores, em que o resultado financeiro positivo se dá pelo esforço comum.

59. Ora, foram revisitados nas presentes razões todos os requisitos legais necessários para o regular pagamento de PLR e não há na Lei 10.101/00 nenhuma obrigatoriedade de cálculo ou de sistema de cálculo individualizado para cada empregado. Muito menos de valor previamente estipulado para o pagamento de PLR. Até porque tal determinação legal seria absurda! Como poderia uma empresa, dentro do exercício regular de suas atividades, estabelecer um cálculo individual para cada empregado para o pagamento de PLR? Ou antes mesmo de conhecer os resultados daquele exercício, distribuir a cada funcionário um valor de PLR?

60. A Lei 10.101/00 estabelece sim a necessidade de regras claras e objetivas, sugerindo critérios e condições para o pagamento de PLR, tais como índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

61. Ou seja, nem mesmo entre as mencionadas recomendações de critérios da Lei nº 10.101/00 encontra-se a obrigatoriedade de fórmula matemática que determine o valor a ser recebido por cada empregado individualmente.

62. A fim de ratificar o aqui exposto, vale transcrever trechos de diversos julgados deste E. CARF nos quais foi completamente afastada a necessidade de um cálculo individualizado ou de valores/percentuais predeterminados, in verbis:

"Quanto aos mecanismos de aferição das informações para fins de comprovação do cumprimento dos critérios para a participação, não há qualquer previsão na lei no sentido de se exigir metas individualizadas para os trabalhadores. E nem poderia. Caso adotasse a lucratividade da empresa ou o alcance de outras metas organizacionais, critérios esses exemplificados na lei, não vejo como se aferir individualmente a parcela de contribuição de cada trabalhador para o cumprimento dessas metas. Como se poderia aferir a parcela do lucro de uma empresa de grande porte atribuída individualmente a um trabalhador da linha de produção? E mais. A exigência por parte da fiscalização de metas individualizadas vai de encontro ao que se procurou evitar na regulamentação da participação nos resultados e lucros - PLR, que é afastá-lo do conceito de salário. Caso se exigisse do segurado empregado o cumprimento de metas individuais para a percepção do benefício, flagrantemente, caracterizaria um prêmio, gratificação, e como

tal parcela reinuneratória"(Acórdão nº 2402-02.508, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Relator Julio Cesar Vieira Gomes, Sessão de 12/03/2012) (grifos nossos)

"Quanto a falta de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direito dos funcionários a PLR e a falta de previsão de percentual que cada trabalhador teria direito, cabe esclarecer, em primeiro lugar, que não há, na legislação, a determinação de percentuais ou valores prévios para que não haja incidência de contribuição." (Acórdão nº 205-01.178, 2º Conselho de Contribuintes 5ª Câmara, Relator Marcelo Oliveira, Sessão de 07/10/2008) (grifos nossos)

*63. Importa observar que a **estratégia perseguida pela Recorrente é a de motivar o grupo em detrimento do indivíduo**. A Recorrente acredita que o incentivo mais eficaz e duradouro para o aumento da sua produtividade, como um todo, é aquele onde todos os seus colaboradores trabalham em equipe, vestindo a camisa da empresa, motivados. A Recorrente não privilegia em sua estratégia de crescimento metas individuais. Ou seja, não premia o esforço individualista, desassociado do grupo. O esforço individual pode gerar resultados individuais excepcionais, no curto prazo, mas não tem a capacidade de movimentar todos os colaboradores em uma única direção, em um movimento contínuo e duradouro. **Esse é o motivo de pagamentos similares aos trabalhadores e da estipulação de metas empresariais únicas, por meio do PAN**. Juntos, motivados, em uma única direção em benefício da empresa. Valores individualizados, por outro lado, geram competições internas, centralização de trabalho, dificuldades em delegar atividades, atitudes egoísticas, etc.*

64. Independentemente do exposto, é fato que não cabe à RFB avaliar e discutir a estratégia de recursos humanos da Recorrente. Além de faltar competência para os senhores agentes fiscais, que não têm a devida formação para opinar sobre esse tema empresarial (e muitos outros também), é uma nítida invasão do Estado no campo das atividades privadas.

65. Enfim, por todos os ângulos que se analise o tema, o questionamento da RFB é descabido, fora de sua competência técnica e ilegal.

3ª Acusação: O acordo busca premiar um esforço pretérito e não estimular uma produtividade futura

66. A acusação fiscal embasou a suposta ilegalidade dos pagamentos do PLR realizados pela Recorrente no fato de que grande parte dos pagamentos ocorreu em abril de 2010.

Isso porque (i) o período de vigência da Convenção 2009 foi previsto entre o período de setembro de 2009 a agosto de 2010 e (ii) o pagamento do PLR ocorreu 5 meses antes do final do período de vigência da Convenção 2009. Deste modo, concluiu que o pagamento foi feito antes do final do período estipulado para cumprimento das metas.

67. Esta equivocada conclusão da acusação fiscal consta, inclusive, de trecho do relatório da r. Decisão recorrida.. Como se verá a seguir, tais informações estão equivocadas e podem ter indevidamente induzido um entendimento incorreto acerca dos fatos e da documentação apresentada por parte da r. decisão recorrida.

68. Isto porque, o período de apuração da PLR paga em abril de 2010 se refere ao ano-calendário 2009 como um todo, isto é, de janeiro a dezembro. Em sendo assim, o referido pagamento se referia às metas estipuladas e cumpridas no ano anterior, isto é, ao longo de 2009.

69. Novamente, depreende-se que a acusação fiscal tenta se basear em regras que não estão previstas na legislação vigente. Assim sendo, sob os mesmos argumentos utilizados anteriormente, não assiste razão à r. decisão recorrida.

70. Ademais, importante ressaltar que os pagamentos que foram realizados com base na Convenção de 2010 - Minério e na Convenção 2010 - Transportes, no ano-calendário de 2011, sequer foram objeto da acusação fiscal, o que por si só demonstra que tal argumentação é inaplicável a estas Convenções.

71. Ora, a Lei 10.101/00 não estabelece prazo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento de PLR, não cabendo a acusação fiscal fazê-lo. Destarte, não se pode dizer que o pagamento de PLR ocorrido **7 meses após a conclusão das negociações** da Convenção Coletiva viola diretamente a legislação de regência. Fato é que o pagamento que está sendo questionado pela acusação fiscal ocorreu após a aferição dos resultados e metas atinentes ao ano-calendário 2009.

72. Importante ressaltar que o pagamento de antecipação de **PLR** e o pagamento posterior, que ocorreu em abril de 2010, condizem com as finalidades do benefício e faz com que o programa seja mais equilibrado. Assim sendo, como nenhuma sociedade pode prever se seus lucros serão afetados por fatores externos, uma vez que ainda pode estes desconhecer, a Convenção Coletiva veio garantir um pagamento mínimo de PLR - que ocorreu antes do encerramento do ano-calendário e não foi objeto de questionamento pela acusação fiscal.

73. Ademais, os pagamentos da antecipação (não objeto de questionamento) e do complemento em abril de 2010 estão em perfeita consonância com a Lei 10.101/00, que estabelece que a distribuição de valores a título de PLR não poderá ser inferior a um trimestre civil, respeitando-se o limite de dois pagamentos anuais.

74. Não atende aos critérios de razoabilidade e de proporcionalidade estabelecer uma condição adicional àquelas já estabelecidas expressamente pela Lei 10.101/00, se o direito a que se pretende dar proteção já está garantido por outros meios, estes também expressamente previstos na legislação em análise.

75. *A situação aqui debatida é similar e comparável aos acórdãos citados abaixo, nos quais os pagamentos de PLR foram pagos poucos dias após a assinatura/fechamento dos Acordos Coletivos. Observe que estes casos são ainda mais graves, pois os empregados nem sabem quais metas que deverão ser cumpridas no ano-calendário, e mesmo assim a jurisprudência entendeu pela não incidência de contribuições previdenciárias. Veja as ementas:*

"CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). ANTERIORIDADE DE CONVENÇÃO COLETIVA. ACORDO COLETIVO OU NEGOCIAÇÃO COLETIVA. NECESSIDADE. INEXISTÊNCIA DE PRAZO FIXADO EM LEI. ACORDO FIRMADO DURANTE O PERÍODO DE AFERIÇÃO DAS METAS ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS.A Lei 10.101/2000 exige que o fechamento do acordo para o pagamento da PLR ocorra antes do pagamento e ao menos durante o período de aferição dos critérios adotados para fixação do direito subjetivo dos trabalhadores. Referida lei não estabelece, contudo, prazo mínimo necessário entre o fechamento do acordo e o pagamento da PLR, não cabendo ao interprete fazê-lo." (Acórdão CSRF nº 9202-003.192 - 2 Turma. Sessão de 06 de maio de 2014) (grifos nossos)

"PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DATA DE ASSINATURA E ARQUIVAMENTO DO ACORDO NO SINDICATO DA CATEGORIA.No caso em tela não há incidência de contribuição sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, devido à celebração do acordo ter ocorrido no término do período de aferição de metas.A legislação específica que dirime a questão, Lei 10.101/2000, não aponta a necessidade de prazo para a celebração do acordo de atingimento de metas, lucros ou resultados." (Acórdão 1102301003.737 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 19 de setembro de 2013) (grifos nossos)

76. *Desta forma, resta evidente que a Lei 10.101/2000 não aponta a necessidade de prazo para a celebração do acordo ou para o pagamento do PLR.*

77. *Ademais é inverídica a afirmação de que a Recorrente busca premiar um esforço pretérito e não estimular uma produtividade futura!*

78. *Isso porque conforme já explicado, as metas de lucratividade do ano são estabelecidas no início do ano calendário por meio do PAN. Ou seja, busca-se sim uma lucratividade futura naquele ano!*

79. *Adicionalmente, apesar das Convenções serem usualmente assinadas no segundo semestre, suas negociações são iniciadas no início do ano. Ocorre que, por se tratar de órgãos de classes que representam o interesse de milhares de trabalhadores e empresas, referidas negociações demandam tempo para serem concluídas. Em outras palavras, quando se toma por base o*

início das negociações das Convenções, resta claro que os funcionários da Recorrente precisam envidar esforços futuros para atingir as metas estabelecidas no PAN!

80. Outro importante item a ser considerado é que o PLR aqui discutido segue um modelo comum para todos os PLR executados pela Recorrente. Dessa forma, o sindicato, empresa e trabalhadores já sabem no início de cada ano que para ter direito ao PLR as metas e condições previstas no PAN deverão ser atingidas. Portanto, a empresa e os trabalhadores já sabem, logo no início do ano, que precisarão atingir as referidas metas e condições.

81. A afirmação da acusação fiscal no sentido de que a Convenção está premiando um esforço pretérito além de ser inverídica em nada guarda similitude com a realidade na medida em que presume que as metas de produtividade são estabelecidas e a Convenção começa a ser negociada no mês em que assinada. Nada mais absurdo!

82. Com isso, resta comprovado que o pagamento de PLR realizado pela Recorrente premiou sim uma produtividade futura em decorrência de esforços futuros que foram realizados pelos trabalhadores da Recorrente.

4ª Acusação: O percentual para o cálculo do valor de PLR está em discordância com o Acordo Coletivo

83. A acusação fiscal identificou supostas discrepâncias entre os valores de PLR, relativos ao ano-calendário 2009, pagos pela Recorrente e os percentuais previstos na Convenção 2009. Importante ressaltar, desde já, que os pagamentos de PLR relativos ao ano-calendário 2010 não são objeto da presente acusação.

84. Segundo o Relatório Fiscal, a Recorrente utilizou "um percentual (40%) para o cálculo de valor devido de PLR Final do primeiro semestre de 2010, superior ao pactuado no Acordo Coletivo de 2009 (15%)".

*85. De fato, conforme anteriormente mencionado, o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo — SINDIGÁS e a Federação dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivados de Petróleo celebraram o Termo Aditivo (doc. 01) à Convenção 2009 definindo o pagamento de PLR a **título de complemento final** e quitação, o valor correspondente a 15% (quinze por cento) do salário base vigente em 1º de setembro de 2009.*

86. No entanto, a acusação fiscal deixou de observar que a Recorrente elaborou o Termo 2009 (doc. 05 da Impugnação), em 03/05/2010, determinando o aumento do percentual anteriormente pactuado de 15% (quinze por cento) para 40% (quarenta por cento). Vejamos:

"Considerandos..

(3) *Que foi celebrado instrumento de acordo entre o Sindicato dos Trabalhadores e todas as empresas que compõem o SINDIGÁS, por meio do qual foi convencionado que em 30/0-1/2010 deverá ocorrer o pagamento pelas Distribuidoras de GLP aos seus empregados, de complemento da PLR/2009, no importe de 15%;*

(c) *Que a LIQUIGÁS, observadas as normas legais aplicáveis, deliberou pelo pagamento de percentual de complemento da PLR/2009 superior ao justado no instrumento mencionado no item precedente, conforme cláusula primeira desses termo, de forma a trazer maior benefício a seus empregados;*

(d) *Que em razão da deliberação pela distribuição de percentual superior, o instrumento de acordo já celebrado conforme citado no item "c" supra, deixa de produzir os seus regulares efeitos quanto às obrigações assumidas e a quitação conferida à LIQUIGÁS.*

1º - Do complemento da PLR 2009

A LIQUIGAS pagará em 30 de abril de 2010, a título de complemento final e quitação da Participação nos Lucros e/ou Resultados - PLR referente ao exercício de 2009, o valor correspondente a 40% (quarenta por cento) do salário base [...] "

87. Nesse sentido, tendo em vista a deliberação de pagamento de PLR em percentual superior àquele estabelecido no Termo Aditivo à Convenção 2009 (40% ao invés de 15%), este não pode ser aplicável à Recorrente. Importante ressaltar que a majoração do percentual do PLR a ser pago foi, inclusive, reconhecido pela r. decisão recorrida, conforme se depreende do trecho constante da página 22, in verbis:

"Em relação à impugnante, todavia, verifica-se que o percentual de 15% foi efetivamente aumentado para 40%, em abril de 2010, para pagamento até o dia 30 desse mesmo mês (.)"

88. Por todo exposto e em linha com as descrições feitas ao longo das presentes razões, resta evidente que a Recorrente estabeleceu regras claras e objetivas para o pagamento de PLRs que ocorreram no ano-calendário de 2010, que estavam claramente dispostas nas Convenções 2009, 2010-Minério e 2010-Transporte, restando demonstrada a necessidade de reforma dos autos de infração aqui combatidos.

Quanto ao pagamento de PLR aos Diretores Estatutários, a Recorrente esgrime os seguintes argumentos:

89. Sem se preocupar em rebater e analisar cada um dos fundamentos de defesa apresentados pela Recorrente em sua Impugnação, a r. decisão recorrida dedicou apenas dois parágrafos para concluir que os pagamentos de PLR aos diretores estatutários estariam sujeitos à incidência das contribuições ora exigidas nos autos de infração em razão da

ausência de vínculo empregatício - existente apenas para os segurados empregados.

90. No entanto, conforme será demonstrado a seguir, fato é que o argumento constante do Relatório Fiscal II e utilizado pela r. decisão recorrida não merece prosperar, já que carece de fundamentos fáticos e jurídicos a ensejar a fundamentação do lançamento realizado.

91. Pois bem. Conforme ressaltado anteriormente, a interpretação a ser adotada na subsunção do caso a norma deve ser feita à luz da Constituição, e não restritiva em razão da imunidade de PLR em relação às contribuições sociais, conforme artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal¹² (conquanto que atendidos os pressupostos definidos na Lei 10.101/00).

92. Dessa forma, ao analisar os requisitos da Lei 10.101/00, o intérprete deve sempre procurar perseguir o intuito do legislador constituinte ao proteger os pagamentos de PLR da incidência das contribuições previdenciárias.

93. Logo, as verbas pagas a título de distribuição de lucros ou resultados pela Recorrente jamais poderiam ser caracterizadas como remuneração. Principalmente pelo fato de se caracterizarem como benefício concedido por mera liberalidade da Recorrente, já que estão ausentes em tais verbas os principais pressupostos para configuração do salário, quais sejam, a habitualidade e a contraprestação por serviço prestado.

94. Além disso, ao contrário da acusação fiscal e da r. decisão recorrida, **não prevalece o entendimento de que a Lei 10.101/00 não seria aplicável aos administradores, isto é, diretores não empregados), pois não há nenhum dispositivo legal que leve a tal entendimento.**

95. **O próprio artigo 7º, XI, da CF/88 aponta que PLR pode ser paga a qualquer trabalhador, não sendo destinada exclusivamente aos que detém a condição de empregados.** Caso o legislador tivesse a intenção de aplicar tais renúncias fiscais somente às remunerações percebidas pelos segurados empregados assim o teria feito expressamente, algo que não ocorreu.

96. Nesse sentido, confira o entendimento proferido nas decisões¹³ deste E. CARF:

[..] Discordo da decisão de primeira instância com relação ao fato de que o pagamento da PLR não pode alcançar os diretores da recorrente. A caracterização das verbas pagas pelo empregador aos trabalhadores como distribuição de lucros, nos termos da Lei 10.101/00, depende da desvinculação da remuneração e da ausência de habitualidade. Nem a Lei supra mencionada nem o art. 28, 9 da Lei 8212/91 fazem ressalva de que somente os segurados empregados podem ser beneficiados

com o pagamento de PLR. (Acórdão nº 2403-002.387. 4º Câmara/ 3º Turma Ordinária. Data: 21.01.2014) (grifos nossos)

97. Ressalta-se que os lucros auferidos pela Recorrente para distribuição foram decorrentes do esforço mútuo de todos, seja empregado ou diretor estatutário, não fazendo nenhum sentido existir qualquer distinção à aplicação da previsão constitucional de participação nos lucros e resultados.

98. E ainda, deve-se observar que os pagamentos de PLR aos diretores estatutários da Recorrente decorrem de acordos efetuados entre os acionistas e diretores, sujeitando-se às regras da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 ("Lei 6.404/76"), haja vista que a Recorrente é uma sociedade anônima.

99. Portanto, a Recorrente distribuiu seus lucros aos diretores estatutários, conforme disposto em seu próprio Estatuto Social, por meio do órgão competente, isto é, Assembleia Geral Ordinária ("AGO"), em que foi deliberada a aprovação do pagamento de participação nos lucros em razão dos resultados positivo alcançados pela empresa.

100. Para tanto, contudo, valeu-se a Companhia da previsão contida no artigo 152, parágrafo 1º, da Lei 6.404/76, o qual assim estabelece:

"Art. 152. A assembleia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado.

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor." (grifos nossos)

101. Dessa forma, os valores pagos aos administradores está em consonância com a lei específica (Lei 6.604/76) aplicável à referida espécie de segurados (contribuintes individuais), a qual foi observada regularmente. Nesse sentido já se manifestou, inclusive, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região..

102. A Lei 6.404/76 sempre desvinculou do conceito de remuneração dos administradores das eventuais participações nos lucros ou resultados por eles recebidas, demonstrando a existência de caráter não retributivo.

103. Nesse contexto, ao contrário da r. decisão recorrida, não há que se falar na aplicação do artigo 28 da Lei 8.212/91, pois tal dispositivo é aplicável tão somente aos segurados empregados com vínculo de emprego nos termos do artigo 3º da CLT e os

valores recebidos pelos diretores estatutários da Recorrente não se inserem na relação jurídica "Empregador x Empregado", mas sim na "Acionista x Diretores".

104. Verifica-se que esse raciocínio também é corroborado por este E. CARF:

"PLR. DIRETORES ESTATUTÁRIOS. POSSIBILIDADE. A participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos diretores não empregados enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei 8.212/91 referentes às parcelas não integrantes do salário de contribuição, em virtude de expressa previsão legal (Lei 6.404/76)." (Acórdão nº 2803-004.090 - 3ª Turma Especial da 2ª Sessão de Julgamento. Sessão de 12 de fevereiro de 2015)

"CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PARTICIPAÇÃO DOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS NÃO EMPREGADOS. APLICAÇÃO DA LEI Nº 6.404/76. LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA. A participação dos diretores, de que trata o art. 152 da Lei nº 6.404/76, decorre de uma relação jurídica firmada entre "Acionistas x Diretores/Administradores", não se sujeitando às regras previstas na Lei nº 8.212/91, que se referem à relação jurídica "Empregador x Empregado". Assim, não merece prosperar o lançamento efetuado sob o argumento de que somente os segurados empregados poderiam ser considerados beneficiários do pagamento de PLR par fins de não incidência das contribuições previdenciárias." (Acórdão nº 2402-003.995 - 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento. Sessão de 19 de março de 2014)

"CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO DOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS. LEI Nº 6.404/76. INAPLICAÇÃO DA LEI Nº 8.212/91. A participação dos diretores, de que trata o art. 152 da Lei nº 6.404/76, decorre de uma relação jurídica firmada entre "Acionistas x Diretores/Administradores", não se sujeitando às regras previstas na Lei nº 8.212/91, que se referem à relação jurídica "Empregador x Empregado"."

(Acórdão nº 2402-002.884 - 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento. Sessão de 26 de novembro de 2012)

"DIRETORES ESTATUTÁRIOS. LEI Nº 6.404/76. INAPLICAÇÃO DA LEI Nº 8.212/91. A participação dos diretores, de que trata o art. 152 da Lei nº 6.404/76, decorre de uma relação jurídica firmada entre "Acionistas x Diretores/Administradores", não se sujeitando às regras previstas na Lei nº 8.212/91, que se referem à relação jurídica "Empregador x Empregado". (Acórdão nº 2402-002.883 - 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento. Sessão de 10 de julho de 2012)

105. Com isso, diante de todo exposto, percebe-se que:

(i) A regulamentação da PLR pela Lei 10.101/00 se deu de forma bastante genérica;

(ii) *Essa regulamentação teve por objetivo dar liberdade às partes para negociarem os critérios e condições que lhe pareçam mais justos e adequados na repartição dos lucros e resultados da empresa;*

(iii) *Como a PLR tem imunidade constitucional, a interpretação a ser adotada na subsunção do caso à norma (Lei 10.101/00) deve ser extensiva, e não restritiva, sendo defeso à fiscalização criar requisitos não previstos em lei e se imiscuir nos critérios eleitos de comum acordo entre as partes e*

(iv) *Os valores pagos a título de PLR aos diretores da Recorrente decorrem de uma relação jurídica firmada entre "Acionistas x Diretores", conforme previsto a Lei 6.404/76.*

[...]

Muito bem.

A CF/88 instituiu entre os direitos sociais dos trabalhadores a possibilidade de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, desvinculando estas parcelas da sua remuneração, a teor do art. 7º., XI.

Assim, uma vez estabelecido que a parcela relativa à participação nos lucros ou resultados não integra a remuneração do trabalhador, o referido dispositivo constitucional afastou, por consequência, a incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 195, I, alínea "a", da CF/88 sobre tais valores.

Alinhando-se ao comando constitucional, a Lei n. 8.212/1991 estabeleceu, em seu art. 28, § 9º., alínea "j", que a participação nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário-de-contribuição.

A regulamentação da participação nos lucros ou resultados é objeto da Lei n. 10.101/2000, que conferiu eficácia à previsão constitucional consignada no art. 7º., XI, *in fine*.

O art. 2º. da Lei n. 10.101/2000 enumera os principais procedimentos a serem observados para a participação nos lucros ou resultados, *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;*~~

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo: (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação; (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

Por sua vez, o art. 3º. da referida lei determina as condições para efetivação da distribuição dos lucros, inclusive o tratamento tributário a ser conferido, bem assim a sua periodicidade, *verbis*:

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

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

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

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§ 4º A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

~~*§ 5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.*~~

~~*§ 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual. (Redação dada pela Medida Provisória nº 597, de 2012) (Vigência)*~~

§ 5º A participação de que trata este artigo será tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito, com base na tabela progressiva anual constante do Anexo e não integrará a base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário na Declaração de Ajuste Anual. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

~~*§ 6º Para efeito da apuração do imposto sobre a renda, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa será integralmente tributada, com base na tabela*~~

~~progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Medida Provisória nº 597, de 2012) (Vigência)~~

§ 6º Para efeito da apuração do imposto sobre a renda, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa será integralmente tributada com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

~~§ 7º Na hipótese de pagamento de mais de uma parcela referente a um mesmo ano-calendário, o imposto deve ser recalculado, com base no total da participação nos lucros recebida no ano-calendário, mediante a utilização da tabela constante do Anexo, deduzindo-se do imposto assim apurado o valor retido anteriormente. (Incluído pela Medida Provisória nº 597, de 2012) (Vigência)~~

§ 7º Na hipótese de pagamento de mais de 1 (uma) parcela referente a um mesmo ano-calendário, o imposto deve ser recalculado, com base no total da participação nos lucros recebida no ano-calendário, mediante a utilização da tabela constante do Anexo, deduzindo-se do imposto assim apurado o valor retido anteriormente. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

~~§ 8º Os rendimentos pagos acumuladamente a título de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa serão tributados exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, sujeitando-se, também de forma acumulada, ao imposto sobre a renda com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Medida Provisória nº 597, de 2012) (Vigência)~~

§ 8º Os rendimentos pagos acumuladamente a título de participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa serão tributados exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, sujeitando-se, também de forma acumulada, ao imposto sobre a renda com base na tabela progressiva constante do Anexo. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

~~§ 9º Considera-se pagamento acumulado, para fins do § 8º, o pagamento da participação nos lucros relativa a mais de um ano-calendário. (Incluído pela Medida Provisória nº 597, de 2012) (Vigência)~~

§ 9º Considera-se pagamento acumulado, para fins do § 8º, o pagamento da participação nos lucros relativa a mais de um ano-calendário. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

~~§ 10. Na determinação da base de cálculo da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, poderão ser deduzidas as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado~~

~~judicialmente ou de separação ou divórcio consensual realizado por escritura pública, desde que correspondentes a esse rendimento, não podendo ser utilizada a mesma parcela para a determinação da base de cálculo dos demais rendimentos. (Incluído pela Medida Provisória nº 597, de 2012) (Vigência)~~

§ 10. Na determinação da base de cálculo da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, poderão ser deduzidas as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de separação ou divórcio consensual realizado por escritura pública, desde que correspondentes a esse rendimento, não podendo ser utilizada a mesma parcela para a determinação da base de cálculo dos demais rendimentos. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

§ 11. A partir do ano-calendário de 2014, inclusive, os valores da tabela progressiva anual constante do Anexo serão reajustados no mesmo percentual de reajuste da Tabela Progressiva Mensal do imposto de renda incidente sobre os rendimentos das pessoas físicas. (Incluído dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

Da leitura sistêmica dos arts. 2º. e 3º. da Lei n. 10.101/2000, é razoável afirmar-se que os principais pilares de legitimidade de um plano de participação nos lucros ou resultados são: i) intervenção do sindicato e participação dos empregados na negociação do plano; ii) existência de regras claras e objetivas para distribuição dos valores; iii) momento do arquivamento do acordo; e iv) periodicidade do pagamento de parcelas referentes à participação nos lucros ou resultados.

Requisitos legais para o regular pagamento de PLR, improcedência das acusações e pagamentos de PLR aos diretores estatutários

Na espécie, restam incontroversas as seguintes circunstâncias fáticas:

a) A PLR foi paga em duas parcelas. A primeira, nos meses de abril a junho de 2010, a título de pagamento final pertinente ao AC 2009. A segunda, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2010, a título de antecipação da PLR de 2010, sendo complementado em abril/2011;

b) Os pagamentos da PLR Final (1º. semestre de 2010), foram fundamentados no Termo de Acordo do Trabalho específico, firmado entre a Liquigás e o Sindicato de seus Trabalhadores;

c) Os pagamentos da antecipação da Participação nos Resultados (2º semestre de 2010) fundamentaram-se em 02 (duas) Convenções Coletivas do Trabalho (CCT). A primeira, celebrada entre o Sindicato dos Trabalhadores das Empresas de Transporte RODOANEXO do ABCDMRP e Rio Grande da Serra e o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo. A segunda, entre a Federação Nacional dos Trabalhadores no Comércio de Minérios e Derivados de Petróleo e o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo.

d) Da análise do Termo de Acordo do Trabalho entre a Liquigás e o Sindicato dos Trabalhadores verifica-se que: i) em 30/10/2009 a Liquigás efetuou o pagamento do valor

correspondente a 125% do salário base, acrescido de adicional de periculosidade e/ou gratificação de função, quando devidos, a título de adiantamento de Participação nos Lucros ou Resultados relativa ao ano de 2009; ii) foi celebrado instrumento de acordo entre o Sindicato dos Trabalhadores e todas as empresas que compõe o SINDIGÁS, por meio do qual foi convencionado que em 30/04/2010 deveria ocorrer o pagamento pelas Distribuidoras de GLP a seus empregados, de complemento de PLR/2009, no importe de 15%; iii) a Liquigás, observadas as normas legais aplicáveis, deliberou pelo pagamento de percentual de complemento da PLR/2009 superior ao ajustado no instrumento mencionado na alínea anterior, ou seja, de 40%, do salário base, a fins de trazer maior benefício a seus empregados, a título de complemento final e quitação da PLR; iv) teriam direito a receber a PLR todos os empregados em atividade laboral no decorrer no ano de 2009, respeitada a proporcionalidade dos meses trabalhados, e v) os empregados afastados pela Previdência Social faziam jus ao pagamento de forma integral;

e) As CCT informam, no essencial, as seguintes premissas: i) foram celebradas para atender as disposições da Lei 10.101/2000; ii) fixaram suas vigências no período de 01/09/2010 a 31/08/2010; iii) que devido ao atingimento das metas e/ou resultados mínimos estabelecidos quanto à tonelagem de produção, vendas e/ou lucros alcançadas pelas empresas (distribuidoras de gás), estas deviam pagar a seus empregados até 31/10/2010, o valor correspondente a 170% (cento e setenta por cento) do salário base vigente em 01/09/2010, acrescido do adicional de periculosidade e gratificação de função, quando devidos, como pagamento da participação nos Lucros ou Resultados relativo ao ano de 2010; iv) que os citados pagamentos podiam ser compensados com eventuais programas diferenciados implementados pelas empresas e os adiantamentos efetuados até outubro de 2010 e a esse título; v) o pagamento da PLR será devido a todos os empregados que prestaram serviços no decorrer no ano de 2009 e 2010; vi) os empregados admitidos e os desligados no decorrer dos anos de 2009 e 2010, terão direito ao pagamento proporcional aos meses efetivamente trabalhados, respectivamente no ano de 2009 e 2010, cujo cálculo observará a razão de 1/12 avos por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 dias; os empregados demitidos por justa causa não teriam direito ao recebimento do benefício; e vii) os empregados que estiveram afastados, por motivo de doença, acidente de trabalho ou licença maternidade receberiam o valor referido de forma integral;

f) Não houve questionamento da autoridade lançadora, nem da instância de piso, com relação à participação sindical na comissão negociadora, bem assim quanto ao arquivamento dos instrumentos de acordos celebrados (Termo de Acordo e CCT) na entidade sindical dos trabalhadores e territorialidade do sindicato (no caso concreto, trata-se de entidade sindical de abrangência nacional);

g) Apesar da vigência dos acordos serem no período de setembro/2009 a agosto/2010 e de setembro/2010 a agosto/2011, os pagamentos finais da PLR ocorreram em sua grande maioria no mês de abril de 2010 e 2011, quer dizer bem antes do final do período de vigência dos referidos acordos. Em linhas gerais, o funcionário recebe toda a PLR, antes mesmo do final do período estipulado para cumprimento das metas;

h) A Recorrente elegeu como critério a ser observado pelas partes o alcance das metas e/ou resultados mínimos estabelecidos quanto à tonelagem de produção, vendas e/ou lucro líquido. Referido critério é materializado no Plano Anual de Negócios (PAN).

Pois bem.

É cediço que, para que não haja incidência de contribuições previdenciárias, a PLR paga a empregados deve observar o rol de requisitos estabelecidos no art. 2º. da Lei n. 10.101/2000.

No caso concreto, vislumbro sérias desconformidades entre os procedimentos adotados pela Recorrente e o que dispõe o art. 2º. da Lei n. 10.101/2000.

De acordo com a Recorrente, elegeu-se como critério a ser observado pelas partes o alcance das metas e/ou resultados mínimos estabelecidos quanto à tonelagem de produção, vendas e/ou lucro líquido, materializado no Plano Anual de Negócios (PAN), elaborado anualmente, no qual se determina, no início de cada ano-calendário, o resultado dos 12 meses subsequentes. No referido documento são fixados indicadores gerenciais a serem alcançados pela empresa no respectivo ano-calendário, tais como volume de vendas total, percentual de *market share*, lucro bruto, custeio total, lucro líquido e investimentos.

Verifica-se, ainda, um total descompasso entre o período para o qual se projeta o PAN, correspondente ao ano civil (1º. de janeiro a 31 de dezembro) e a data-base da categoria (1º. de setembro de cada AC), vez que inexiste pacto prévio à consolidação do PAN, o que denuncia ausência de metas a serem alcançadas, e a primeira parcela da PLR, correspondente ao adiantamento, é paga no final do mês de outubro (e-fls. 54541/54442), ou seja, quando já se transcorreram 10 meses do AC, o que desvincula tais pagamentos de metas/índices de produtividade. É dizer, não haviam metas/índices que os empregados devessem alcançar para receber essa verba. Constatou-se os mesmos procedimentos para a PLR do AC 2010, inclusive o momento da antecipação da primeira parcela, no caso, final de outubro/2010.

Nessa perspectiva, não obstante as parcelas referentes à PLR do AC 2009 terem sido pagas observando os intervalos previstos no art. 3º., § 2º., da Lei n. 10.101/2000, com a redação à época dos fatos (antecipação em outubro/2009 e parcela final em abril/2010), resta desnaturada a natureza de tais verbas, vez que, conforme já denunciado, tais pagamentos não se vincularam a metas previamente estabelecidas entre a Recorrente e os seus empregados, aplicando-se a mesma lógica ao pagamento da PLR do AC 2010 (antecipação em outubro/2010 e parcela final em abril/2011).

Cabe destacar, ainda, que o complemento da PLR/2009, pago em abril/2010, em valor superior ao ajustado na CCT, ou seja, de 40%, do salário base, trata-se de evidente liberalidade da Recorrente, vez que, conforme ela mesma afirma, visa a trazer maior benefício a seus empregados, a título de complemento final e quitação da PLR. É dizer, o referido complemento sequer fez parte do CCT, havendo sido pactuada exatamente no mês do seu pagamento, o que apenas reforça a descaracterização dos pagamentos realizados a título de PLR.

Nessa perspectiva, resta caracterizado, pelas razões acima, que o PAN não se presta como critério para alcance de metas vez que não se vincula ao desempenho dos empregados, sendo suficiente, para receber a PLR, tão-somente, que os empregados tenham prestado serviços à Recorrente no decorrer no ano de 2009 e 2010, estendendo-se, inclusive, de forma integral, aos empregados que sequer trabalharam em virtude de encontrarem-se afastados, por motivo de doença, acidente de trabalho ou licença maternidade, ocorrendo o pagamento do adiantamento da PLR meses após a vigência do PAN e quando sequer havia resultados consolidados a cotejar com o desempenho dos empregados, vez que metas não haviam sido estabelecidas, pois ausente pacto prévio.

De se observar que nem na CCT, nem no Termo de Acordo para pagamento da PLR, há qualquer referência, sequer como anexo, ao Plano Anual de Negócios (PAN) como

critério para o alcance de metas a subsidiar o pagamento de tais verbas. Com efeito, assim reza a cláusula quarta:

CLÁUSULA QUARTA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E/OU RESULTADOS

Considerando que as metas e/ou resultados mínimos estabelecidos quanto à tonelagem de produção, vendas e/ou lucro líquido estão sendo alcançados, as Empresas pagarão aos seus empregados até 31/10/2010, o valor correspondente a 170% (cento e setenta por cento) do salário base vigente em 01/09/2010, acrescido do adicional de periculosidade e gratificação de função, quando devidos, como pagamento da Participação nos Lucros e/ou Resultados relativo ao ano de 2010, compensado de eventuais programas diferenciados que as Empresas tenham ou venham a implementar e os adiantamentos efetuados até outubro de 2010 a esse título. (grifei)

Parágrafo único

O presente pagamento é realizado em caráter de antecipação quanto à sua data, sendo que, ao final do exercício, após apuração de resultados finais, as empresas cujos resultados permitirem pagamento complementar à título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR, poderão efetuar no exercício seguinte, observado o prazo mínimo legal.

É dizer, nem a CCT, nem o Termo de Acordo estabelecem regras claras e objetivas na fixação dos mecanismos de aferição do cumprimento de critérios e condições necessários ao alcance de índices de produtividade, qualidade, lucratividade, metas e resultados, e sequer faz alusão a qualquer documento, a se considerar como anexo, que os estabeleça.

Isto posto, em decorrência do não atendimento de requisito essencial previsto na Lei n. 10.101/2000, na forma acima caracterizada, os pagamentos a título de PLR em apreço integram salário-de-contribuição, não se abrindo na imunidade conferida pelo art. 7º., XI, da CF/88, bem assim no disposto no art. 28, § 9º., alínea "j", da lei n. 8.212/1991.

No que diz respeito à PLR paga aos diretores estatutários não empregados, é oportuno esclarecer a sua impossibilidade, justamente por não haver vínculo empregatício daqueles com a Recorrente.

Com efeito, sobre a amplitude do termo "trabalhadores" consignado no *caput* do art. 7º. da CF/88, que diz respeito aos chamados direitos sociais do trabalhador (urbano e rural), verifica-se que as garantias inseridas em seus incisos, na verdade, definem a estrutura básica do modelo jurídico decorrente de **relação de emprego**, ou seja, o referido comando constitucional e a respectiva lei regulamentadora (art. 2º., *caput*, Lei n. 10.101/2000), denunciam, de forma expressa, que a PLR é inerente aos trabalhadores com **vínculo empregatício**, e apenas a estes.

Nesse contexto, não identifico no art. 152 e parágrafos, da Lei n. 6.404/1976, nenhuma natureza regulamentadora no tocante à imunidade de contribuições previdenciárias, abrigada no art. 7º, XI, da CF/88, exatamente porque o dispositivo legal retrocitado direciona-se às parcelas de PLR da companhia para diretores sem vínculo empregatício - que obedece, inclusive, a rito próprio de apuração, conforme discriminado na Lei das S/A -, enquanto que a imunidade conferida pela CF/88 (art. 7º, XI) destina-se, exclusivamente, aos trabalhadores com vínculo empregatício, vez que busca a integração, instrumentalizada pela Lei n. 10.101/2000, entre o capital e o trabalho, bem assim como incentivo à produtividade.

De se observar que o fato de a assembléia geral (que tem poderes para decidir todos os negócios relativos ao objeto da companhia e tomar as resoluções que julgar convenientes à sua defesa e desenvolvimento - art. 121 da Lei n. 6.404/1976) deliberar sobre a concessão de participação aos diretores estatutários não tem o condão de alterar a relação jurídica laboral existente entre a empresa e prestador de serviço sem vínculo empregatício (contribuinte individual), tampouco a natureza remuneratória da verba paga.

Assim, tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados (estatutários), não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei n. 10.101/2000, posto que nos termos do *caput* do art. 2º. da retrocitada lei essa só é aplicável aos empregados.

A verba paga aos diretores não empregados (estatutários) possui natureza remuneratória, vez que a Lei n. 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário-de-contribuição, tendo em vista que não remunerou o capital investido na sociedade, mas sim o trabalho executado pelos diretores, enquadrando-se dessa forma no conceito estabelecido no art. 28, II, da Lei n. 8.212/1991.

Acerca da matéria, o STF, no âmbito do Segundo Ag.Rg no Recurso Extraordinário 636.899/DF - Sessão 17/11/2015 - Segunda Turma - Relator: Ministro Dias Toffoli, assim se pronunciou:

EMENTA

Segundo agravo regimental no recurso extraordinário. Art. 7º, XI, da Constituição. Norma não auto-aplicável. Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Regulamentação. Lei nº 10.101/2000. Distribuição de lucros aos sócios e administradores. Lei nº 6.404/76. Contribuição previdenciária. Natureza jurídica da verba. Ausência de repercussão geral. Questão infraconstitucional.

1. O preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é autoaplicável e a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

2. O instituto da participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa de que trata o art. 7º, XI, CF, a Lei nº 10.101/2000 e o art. 28, § 9º, Lei nº 8.212/91, não se confunde

com a distribuição de lucros aos sócios e administradores autorizada no art. 152 da Lei nº 6.404/76.

3. A Corte tem, reiteradamente, negado repercussão geral a questões envolvendo a incidência da contribuição previdenciária sobre parcelas pagas a trabalhador, com habitualidade ou não, quando pendente celeuma acerca da natureza jurídica das verbas. Acolhimento da pretensão que passa, necessariamente, pela análise da natureza jurídica das verbas à luz da Lei nº 6.404/76.

4. Agravo regimental não provido.

No voto, o Ministro Relator Dias Toffoli assim decidiu:

[...]

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

O recurso não merece prosperar.

Como decidido, nos autos do RE nº 569.441, o Plenário da Corte ratificou a sua jurisprudência da Corte no sentido de que o preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é auto-aplicável e que a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

*Referida Lei nº 10.101/2000, regula a **participação dos empregados** nos lucros ou resultados da empresa, dispondo em seu art. 3º que essa participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista. Dando efetividade ao comando do art. 7º, VI, da Constituição, nos termos da lei regulamentadora, o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, exclui da base de incidência da contribuição previdenciária os valores recebidos pelo empregado, a título da participação nos lucros da empresa.*

É de se notar, portanto, que esse instituto em nada se confunde com a distribuição de lucros autorizada no art. 152 da Lei nº 6.404/76. Como decidido, a Lei nº 10.101/2000, que regulamentou o art. 7º, XI, da

Constituição refere a empregado, excluindo os integrantes de sociedades empresariais que ocupam a função de diretores/administradores, sem vínculo empregatício.

Dessa forma, sem reparos o acórdão do Tribunal de origem, o qual entendeu ser

“Inaplicável ao diretor não empregado o disposto no art. 7º da CF/88, que alude ao trabalhador, bem como inaplicável a regra que da Lei 8.212/91 que dispõe que a participação nos lucros não integra o salário-de-contribuição (art. 28, § 9º, letra “j”), porquanto este é contribuinte individual e não faz parte da folha

de salários, tampouco possui vínculo empregatício com a empresa."

Esse entendimento também está conforme o RE nº 166.772/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, no qual a Corte, ao analisar a constitucionalidade das expressões "autônomos e administradores" contidas no inciso I do art. 3º da Lei nº 7.787/89, afirmou que

"a relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários" (DJ 16/12/94, p. 34896).

[...]

No âmbito do CARF, resgato interessante decisão da 2ª. Turma da CSRF, da lavra da i. Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REMUNERAÇÃO DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária a previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Inteligência do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS (ESTATUTÁRIOS). AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados.

A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, efetivamente o trabalho

executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91.

A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executóriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ).

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

(Acórdão n. 9202004.261 - 2ª Turma da CSRF - Sessão de Julgamento de 23 de junho de 2016)

Conclui-se assim, sem muito esforço cognitivo, que as verbas pagas pela empresa aos seus diretores estatutários a título de PLR subsumem-se ao conceito de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência de contribuições previdenciárias.

Impossibilidade de preclusão para apresentação de prova documental

A Recorrente reclama pela impossibilidade de preclusão para apresentação de prova documental, nos seguintes termos:

107. A r. decisão recorrida decidiu que o direito da Recorrente de apresentar eventuais provas adicionais teria supostamente precluído após a apresentação de sua Impugnação. Isto porque, em seu pedido final apresentado à época, a Recorrente requereu a juntada posterior de qualquer documento que pudesse comprovar os fatos questionados, bem como a produção de todas as provas em direito admitidas.

108. Ocorre que a r. decisão recorrida desrespeitou o princípio da verdade material, que é de observância imprescindível no trâmite dos procedimentos administrativos e, em especial, no procedimento administrativo fiscal.

109. O princípio da verdade material, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁶, assegura que "a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência dos que os interessados hajam alegado e provado, como bem o diz Hector Jorge Escola. Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado

aos autos pela parte ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial".

110. Assim, tendo em vista que o objetivo do procedimento administrativo fiscal é confirmar ou refutar o lançamento realizado pelas autoridades fiscais, ou seja, revisar a exigência de crédito tributário cuja cobrança deverá estar permeada pelo princípio da estrita legalidade, insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, a aplicação do princípio da verdade material mostra-se primordial.

[...]

113. Ademais, é imperioso reconhecer que os regimentos internos deste E. CARF sempre permitiram que as partes pudessem acostar memoriais e documentos que reputassem imprescindíveis à esmerada solução da lide. Vejamos parágrafo 4º do artigo 53 do Regimento Interno atual aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

[...]

No tocante à juntada posterior de provas, é cediço que, nos termos do § 4º. do art. 16 do Decreto n. 70.235/1972, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. Este mesmo dispositivo legal enumera as exceções ao comando geral, nas quais a Recorrente não se enquadra, vez que não demonstrou *i)* a impossibilidade de apresentação oportuna das provas para as quais requer dilação probatória; *ii)* que as provas refiram-se a fato ou direito superveniente; e *iii)* que as provas destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

De se observar que a Recorrente não especifica, nem discrimina, na peça recursal, nem tampouco na impugnação, quais as provas deseja produzir, limitando-se a alegações genéricas, tendo em vista que protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar os fatos ora questionados, bem como pela produção de todas as provas em direito admitidas.

Por oportuno, cabe esclarecer que a apresentação de memoriais prevista no art. 53, § 4º., do RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343/2015, não caracteriza dilação probatória, como pretende a Recorrente, mas sim esclarecimentos, que se entenda relevantes, acerca das matérias já delimitadas no recurso. Nesse contexto, não pode veicular elemento de prova sobre o qual o recurso não se pronunciou, nem a ele se referiu, independentemente do aspecto temporal de sua produção, exceto se preenchidos os requisitos taxativamente estabelecidos no art. 16, § 4º., do Decreto n. 70.235/1972, que devem ser prequestionados no recurso voluntário, o que não ocorreu no caso concreto.

Juros sobre multa de ofício

Ao final, a Recorrente também alega a ilegalidade da incidência de juros sobre multa de ofício.

Essa matéria, bastante recorrente neste Colegiado, é objeto do Enunciado n. 108 de Súmula CARF, dispensando-se assim considerações adicionais:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.(grifei)

Ante o exposto, voto no sentido de **CONHECER** do Recurso Voluntário (e-fls. 54776/54816) e **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

(assinado digitalmente)
Luís Henrique Dias Lima

Declaração de Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci

Acompanho o relator pelas conclusões pelos seguintes motivos:

Nos meses de abril a junho de 2010, a recorrente efetuou o pagamento final pertinente ao ano-calendário de 2009, tendo-o feito com base em instrumento convencionado somente em 30/04/2010 (v. fl. 7 do relatório fiscal), no qual foi ajustado um complemento da PLR 2009.

Ao assim proceder, a recorrente violou o disposto no art. 1º da Lei 10101/2000, segundo o qual a participação nos lucros ou resultados também deve funcionar como um incentivo à produtividade. Ora, um acordo firmado após o transcurso integral do período de aquisição, que preveja um adicional, não pode servir como instrumento de incentivo à produtividade, pois tal incentivo pressupõe uma previsibilidade mínima por parte do trabalhador. Isto é, o trabalhador tem que conhecer previamente os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, ou, conforme o caso, os programas de metas, resultados e prazos.

Da mesma forma, o sujeito passivo impediu que os trabalhadores tivessem conhecimento prévio do plano de 2010, ao firmá-lo em setembro de tal ano, com período de apuração iniciado em janeiro. E a recorrente não demonstrou nem alegou que tal plano seria mera reprodução do plano de 2009, o que afasta a possibilidade de uma previsibilidade mínima por parte do trabalhador.

Em sendo assim, muito embora eu entenda que a PLR pode estar atrelada apenas a índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, mormente quando efetuada através de Convenção Coletiva de Trabalho; que não necessariamente a PLR tenha que ser firmada antes do período aquisitivo (desde que haja uma previsibilidade mínima, a ser demonstrada conforme cada caso concreto); e que os diretores estatutários podem receber PLR

Processo nº 19515.720008/2015-17
Acórdão n.º **2402-006.978**

S2-C4T2
Fl. 54.872

desvinculada da remuneração, na medida em que tanto a Constituição, quanto a lei regulamentadora aludem a trabalhadores, e não a empregados; voto com o ilustre relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)
João Victor Ribeiro Aldinucci