



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720103/2019-36</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2102-003.378 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL E REDECARD INSTITUIÇÃO DE PAGAMENTO S.A
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL E REDECARD INSTITUIÇÃO DE PAGAMENTO S.A

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Exercício: 2015

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. NORMA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. SUMULA CARF Nº 103. PORTARIA MF nº 2.

A norma que fixa o limite de alçada para fins de recurso de ofício tem natureza processual, razão pela qual deve ser aplicada imediatamente aos processos pendentes de julgamento. Não deve ser conhecido o recurso de ofício de decisão que exonerou o contribuinte do pagamento de tributo e/ou multa de valor inferior ao limite de alçada em vigor na data do exame de sua admissibilidade.

AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.

O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei. Tendo sido o procedimento fiscal realizado na forma prevista na legislação de regência, não há que se falar em qualquer ofensa aos princípios da legalidade e finalidade.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DISPOSIÇÕES CONSTANTES DA LEI Nº 10.101/00. NORMA ISENTIVA. EXIGÊNCIA DE CUMPRIMENTO.

Os valores pagos a título de PLR não integram o salário de contribuição se, e somente se, forem observados os requisitos constantes da Lei nº 10.101/00, entre eles, a exigência da existência de regras claras e objetivas sobre as metas a serem alcançadas.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO .ADMINISTRADORES.

A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. No entanto, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos que se propõe a regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição, pois o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente..

DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.

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

MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. ALEGADA AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO TEMPESTIVO A INTIMAÇÕES DA AUTORIDADE FISCAL. NÃO SUBSUNÇÃO ÀS HIPÓTESES DE AGRAVAMENTO DE QUE TRATA O ARTIGO 44 DA LEI Nº 9.430/96. AFASTAMENTO DO GRAVAME.

A constatação de que o sujeito passivo atendeu, mesmo que de forma insuficiente, às intimações oficiais, não autoriza o agravamento da multa previsto no § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, eis que a fiscalizada, a rigor, não deixou de "prestar esclarecimentos", e ainda, não obstante a apontada deficiência nos esclarecimentos, isso não impediu a autoridade fiscal de levantar as informações necessárias à formalização do lançamento tributário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo inconteste, o dolo por parte da contribuinte, condição imposta pela lei. Não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE. DA RAZOABILIDADE. DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO. SÚMULA CARF Nº 02.

A alegação de que a multa é confiscatória e que não atende os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da capacidade contributiva não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em legislação vigente, a qual o julgador administrativo é vinculado.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer o recurso de ofício e rejeitar a preliminar arguida no recurso voluntário e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto para afastar o agravamento da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Sala de Sessões, em 4 de junho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**CARLOS EDUARDO FAGUNDES DE PAULA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

José Marcio Bittes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleberson Alex Friess, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Jose Marcio Bittes (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício e de recurso voluntário interpostos contra acórdão nº 109-000.369, proferido pela 6ª Turma da DRJ09 (fls. 1449/1478), que acolheu parcialmente a impugnação apresentada pela parte recorrente, mantendo o lançamento e o crédito tributário, nos seguintes termos do auto de infração (fls.740/748):

- i) Contribuição Previdenciária da Empresa (Código 2158 -GILRAT) no valor de R\$ 1.750.735,73, com multa proporcional (112,50%) no valor de R\$ 1.969.577,69, além de juros de mora e Contribuição Previdenciária da Empresa (Código 2141) no valor de R\$ 21.347.158,38, com multa proporcional (112,50%) no valor de R\$ 24.015.553,17, além de juros de mora; e
- ii) Contribuição Previdenciária da Empresa para Outras Entidades e Fundos (Salário-Educação, Incra, Senac, Sesc e Sebrae), com multa proporcional (112,50%) nos valores discriminados em tabela exibida no acórdão (fls. 1477), além de respectivos juros de mora:

No que concerne ao recurso de ofício, o mesmo foi interposto em obediência ao disposto no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972 (com redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997), tendo em vista que o crédito tributário exonerado excede o limite de R\$ 2.500.000,00 estabelecido pela Portaria MF nº 63, de 09/02/2017.

Já o recurso voluntário se insurgiu contra o acórdão proferido, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, para manter o lançamento e o crédito tributário decorrente da incidência de contribuições previdenciárias sobre supostos pagamentos feitos a título de PLR.

Nesse sentido, seguem considerações sobre o relatório fiscal:

De acordo com informações do Relatório Fiscal (fls. 629/654), verificou-se que não foram declarados em GFIP os pagamentos efetuados a título de PLR aos administradores (sob a forma de remuneração variável), nem as participações nos lucros ou resultados dos empregados, o que resultou na ausência de incidência das contribuições previdenciárias sobre esses valores.

Em relação à remuneração variável dos administradores, as rubricas estão relacionadas aos Regimentos Internos do Plano para Outorga de Opções de Ações 2014 e 2015, visando integrar diretores e funcionários altamente qualificados no desenvolvimento a médio e longo prazo da empresa. Ademais, quanto à participação nos lucros ou resultados dos empregados, constatou-se que os pagamentos registrados estão em desacordo com a legislação, devendo ser considerados salário-de-contribuição e sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias.

Além disso, segundo a autoridade fiscal, houve descumprimento da legislação vigente quanto à pactuação prévia dos resultados esperados dos empregados, uma vez que os regulamentos e atos negociais foram assinados no final do período de apuração dos resultados. Também foram lançadas remunerações pagas sem identificação dos documentos que as embasaram, mesmo após esforços da fiscalização para obtê-los.

Irresignada com a autuação fiscal, a empresa apresentou impugnação.

Na manifestação (fls. 779/806), o contribuinte aduziu os seguintes pontos principais:

**Lei nº 6.404/76 e Cumprimento da Lei nº 10.101/00:** a Lei nº 6.404/76 disciplina o pagamento de PLR aos administradores e diretores. Aduz que cumpriu todos os requisitos da Lei nº 10.101/00, mesmo antes das alterações promovidas pela Lei nº 14.020/20.

**Existência de Negociação Prévia:** a assinatura dos acordos durante cada período de apuração ocorre por deliberação colegiada dos termos estabelecidos, e as informações sobre o regramento já eram conhecidas ao longo do período.

**Programa de Sócios:** os pagamentos não se sujeitam à contribuição previdenciária devido à sua natureza financeira. A participação do sindicato também se verifica pela assinatura dos Acordos Coletivos que preveem tais pagamentos. Os pagamentos do Programa de Sócios não se sujeitam à incidência de outras contribuições exigidas pela autuação.

Em suma, a Impugnação buscou refutar as alegações da autoridade fiscal, defendendo que o Impugnante ora Recorrente cumpriu todos os requisitos legais para a instituição dos programas de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR). Além disso, argumentou que os programas foram negociados de forma prévia e transparente, respeitando os termos da Lei nº 10.101/00 e demais dispositivos legais aplicáveis. Diante disso, requereu o cancelamento das exigências fiscais, uma vez que os pagamentos em questão não se sujeitam à incidência das contribuições previdenciárias e demais encargos tributários apontados pela fiscalização.

A Decisão de primeiro grau (fls. 1449/1478) deu provimento parcial à Impugnação. A DRJ, após se debruçar sobre os motivos de irresignação, prolatou Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2014, 2015

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O prazo decadencial para homologação do procedimento do sujeito passivo de antecipar o pagamento do tributo é de cinco anos, contados a partir da ocorrência do respectivo fato gerador.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFICÁCIA.

Decisões administrativas somente configuram normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa.

PLR. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. INCIDÊNCIA

Incidência contribuição previdenciária sobre pagamentos a título de participação dos contribuintes individuais (diretores não empregados) nos lucros e resultados da companhia, por caracterizar-se contraprestação aos serviços prestados.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

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

**CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA DE LIMITE**

Inexiste limite para a base de cálculo das contribuições previdenciárias da empresa destinadas a outras entidades e fundos (terceiros).

**Impugnação Procedente em Parte**

O contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 808/830), no qual reitera as razões da Impugnação.

O recurso voluntário traz a lume os mesmos temas abordados na impugnação apresentada, dentre eles as datas das assinaturas dos instrumentos negociais, a clareza e objetividade das regras aplicáveis, as disparidades dos valores pagos, a não incidência de contribuições previdenciárias na PLR dos administradores, o agravamento da multa e, por fim, o limite da base de cálculo das contribuições de terceiros.

A parte recorrente alega, ainda, em sede recursal, que teria a autoridade fiscal julgadora de piso inovado no julgamento recursal ao dispor sobre a falta de representante sindical na formalização dos atos negociais (fls. 33/61) e do arquivamento dos instrumentos de negociação na entidade sindical. Segundo a recorrente, tal tema não teria sido tratado quando da elaboração do termo de verificação fiscal (fls. 629/654). Com isso, arguiu a nulidade da decisão da DRJ.

O recurso argumenta que os valores percebidos a título de PLR não têm natureza remuneratória. Além disso, destaca-se que o limite de 20 salários mínimos para base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros deve ser mantido, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Foram colacionados documentos com o recurso interposto.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional manifestou-se às fls. 1576/1609, requerendo ser negado provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, a fim de que seja mantido o lançamento fiscal.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro **CARLOS EDUARDO FAGUNDES DE PAULA**, Relator

**Pressupostos de Admissibilidade****Do Recurso de Ofício**

O Recurso de Ofício não merece ser conhecido, pois em 7 de janeiro de 2023 foi publicada a Portaria MF n. 2, que alterou o valor limite para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Nesse sentido, vejamos:

Portaria MF n. 2 de 17 de janeiro de 2023

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

**Art. 1º** O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a **R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)**. (...)

**Art. 2º** Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Desta feita, há que se considerar o limite de alçada vigente no momento da apreciação do respectivo Recurso de Ofício, conforme inteligência da Súmula CARF nº 103.

No caso, a decisão de primeira instância julgou parcialmente procedente a defesa do contribuinte, pelo que exonerou em parte crédito tributário constituído no montante inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Com efeito, o recurso de ofício interposto para julgamento, na presente data, após a vigência da Portaria MF n. 2 de 7 de janeiro de 2023, não ultrapassa o valor de alçada, não devendo com isso ser conhecido.

#### **Do Recurso Voluntário**

O presente recurso encontra-se tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

#### **Da Preliminar de Mérito**

##### **Validade do Ato Administrativo**

A recorrente aduz a nulidade do lançamento ao suscitar que a DRJ, ao proferir a decisão colegiada tratou sobre tema não abordado no curso da ação fiscal. O cerne da preliminar suscitada é a participação ou não no sindicato da categoria dos empregados nos atos negociais.

Nesse toar, entendo que não assiste razão à recorrente, haja vista que a menção feita pela autoridade julgadora de piso em nada afeta o julgamento do presente recurso, haja vista que o tema em comento é tratado a partir de uma análise ampla de todo o contexto documental colacionado aos autos. Ainda, há uma apreciação acerca da adequação dos atos administrativos ao conjunto normativo aplicável.

Ademais, o ato administrativo inerente ao Auto de Infração possui motivo legal, tendo sido praticado em conformidade ao legalmente estipulado. A fundamentação legal do lançamento de crédito é apresentada no Relatório Fiscal, onde consta toda a legislação que embasa o lançamento, por rubrica e por competência.

No caso, a irresignação recursal incide sobre a natureza jurídica das verbas pagas a título de PLR.

Enalteço que as hipóteses de declaração de nulidade do ato do lançamento estão contempladas no art 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual se cinge à incompetência do agente e preterição do direito de defesa. Não é o caso dos autos.

Noutro turno, é preciso destacar que existem elementos formais essenciais a cada tipo de autuação, cuja ausência impõe igualmente o reconhecimento da nulidade do ato administrativo do lançamento por dela ser possível decorrer prejuízo para defesa. Para o Auto de Infração, estes requisitos constam dos incisos III, IV e V do art 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Desta feita, valho-me do ensejo para dispor que o lançamento em tela atende a todos os requisitos legais de validade, de modo que não há qualquer sinal de nulidade apto a ser suscitado.

A competência do auditor para proceder ao lançamento advém do art 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), lei formalmente ordinária, porém com força de lei complementar. verifico que a autoridade fiscal discriminou de forma clara e precisa os fatos geradores da obrigação previdenciária, correspondente às contribuições devidas a Terceiros, no caso, ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA quais sejam: valores pagos a título de Participação nos Lucros/Resultados em desconformidade com a legislação específica, no caso a Lei nº 10101/2000.

No curso da ação fiscal foi assegurado ao Recorrente o pleno exercício do direito do contraditório e da ampla defesa, constitucionalmente garantido aos litigantes em processo administrativo. Portanto, válido é o auto de infração, conseqüentemente o lançamento.

Por isso, afasto a preliminar.

### **Do mérito**

A questão em análise envolve determinar se o lançamento realizado sobre a remuneração variável de administradores a contribuintes individuais, como a participação nos lucros ou resultados - PLR oferecida a empregados está ou não sujeito à tributação.

A fiscalização alega que o Recorrente não atendeu às disposições da Lei nº 10.101/2000 para reconhecimento da imunidade tributária sobre as verbas distribuídas aos seus empregados e administradores a título de PLR. No caso dos administradores, as rubricas 3185 e 3118 foram consideradas como Remuneração Variável. Já para os empregados, as rubricas 40 foram afetadas pela falta de observação aos requisitos objetivos mínimos exigidos tais como a negociação prévia e a clareza e objetividade nas regras.

### **A Participação Nos Lucros Ou Resultados**

Em que pesem as fundamentações recursais, tenho que o argumento do Recorrente sobre a interpretação da Fiscalização e da Turma Julgadora em relação ao acordo de PLR negociado entre este e seu sindicato está equivocado e, por isso, não prospera. A mera previsão de que funcionários em diferentes funções ou cargos receberão quantias distintas automaticamente configura uma violação dos requisitos da Lei nº 10.101/00.

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

Nessa linha, correta é a posição da autoridade julgadora neste ponto, pois a diferenciação de valores com base nas funções ou cargos dos funcionários implica necessariamente em irregularidades. É fundamental que os critérios sejam claros e previamente estabelecidos no acordo coletivo, o que aparentemente não ocorreu no caso do Recorrente.

É importante ressaltar, conforme apontado pela Fiscalização, que a divulgação das metas através de meios internos de comunicação não está de acordo com os requisitos legais estabelecidos para a distribuição da PLR. Essa prática não assegura a transparência e a clareza necessárias aos funcionários, e não está em conformidade com o princípio da negociação coletiva entre a empresa e seus empregados, como estabelecido na legislação aplicável.

O Recorrente afirma que as metas do acordo foram comunicadas aos funcionários desde o início do período de elegibilidade através de meios internos de comunicação. Porém, não há provas concretas nesse sentido.

Saliento que, embora o recorrente afirme que os funcionários têm conhecimento prévio sobre as metas do acordo, desde o início do período de elegibilidade por meio de comunicação interna, não há nos autos prova substancial nesse sentido. A documentação fornecida junto à Impugnação não demonstrou claramente que as comunicações foram feitas de forma prévia, conforme exigido pela legislação.

Do compulso dos autos, vejo que às fls. 656/708 e 709/736 encontra-se lançada a vultosa relação de pagamentos feitos a título de PLR aos funcionários nos anos de 2014/2015, sob a rubrica 40. Já nas fls. 737/739 consta a relação das PLR pagas aos administradores nos anos de 2014/2015 sob as rubricas 3118 e 3185.

Alerto que a questão central reside na **falta de evidências que comprovem a comunicação e ajuste prévios sobre os pagamentos feitos a título de PLR**, baseados em negociações coletivas com efeitos retroativos.

Como bem destacado na ação fiscal, os pagamentos a título de PLR tiveram como base uma negociação coletiva assinada após o início dos anos calendários respectivos, firmados **no segundo semestre de cada ano referência**.

Essa sequência levanta preocupações adicionais sobre a validade e a eficácia do acordo, pois sugere que os termos e condições estabelecidos podem não ter sido acordados ou comunicados de forma clara e transparente antes da realização dos pagamentos.

Um dos pontos relevantes a serem considerados é a vigência dos acordos de PLR, uma vez que a norma em vigor estipula que a participação deve ser objeto de negociação prévia e que suas regras devem ser estabelecidas no instrumento resultante dessa negociação. De acordo com a legislação pertinente, o pagamento da participação nos lucros ou resultados tem como objetivo principal recompensar a contribuição do empregado na geração de lucros ou na realização de resultados pactuados no início de cada período de exercício.

Com efeito, um dos pontos críticos a serem considerados diz respeito à vigência dos programas de participação nos lucros ou resultados, os quais **requerem ajuste prévio ao período correspondente de avaliação, especialmente quando associados ao desempenho do empregado** ou do setor da pessoa jurídica. Tais programas devem estar vinculados a critérios e metas preestabelecidos, de modo que a simples referência em convenções ou acordos coletivos a outros planos, mesmo que supostamente incorporados ao instrumento resultante, não é suficiente para garantir a existência de negociação coletiva na elaboração desses planos.

Além disso, não supre a exigência legal de efetiva participação da entidade sindical, ou de representante por ela indicado em comissão, na elaboração e fixação das regras e critérios de avaliação destinadas aos empregados. Embora a Lei nº 10.101/00 não estabeleça uma definição precisa de "ajuste prévio", a aplicação dessa regra requer uma avaliação cuidadosa do caso concreto, considerando a razoabilidade e a coerência em relação ao que se entende por ajuste prévio.

No presente caso, fica evidente a retroatividade dos regulamentos do programa de PLR, os quais foram firmados no segundo semestre dos anos-base.

Assim, o instrumento de negociação deveria ter sido elaborado antes do início do período (ou logo após) a que se referem os lucros ou resultados, ou, no mínimo, logo após o início do exercício. A ausência desse ajuste prévio compromete não apenas a eficácia dos programas de participação nos lucros ou resultados, mas também a expectativa legítima dos empregados em relação ao recebimento desse benefício, uma vez que eles não têm conhecimento prévio das metas e critérios estabelecidos.

Ainda, analisado o caso concreto, vejo não só a ausência de divulgação adequada e antecipada das metas de participação nos lucros ou resultados aos funcionários, bem como a falta de comprovação da realização de uma Assembleia Geral dos trabalhadores conforme preconizado pela legislação, o que demonstra uma clara negligência em relação às exigências legais estabelecidas para o pagamento a título de PLR.

Tal situação levanta preocupações sérias sobre a utilidade e eficácia das regras contidas na legislação, uma vez que a existência de um acordo por si só não é suficiente para garantir a validade e a legitimidade dos pagamentos efetuados.

Assim, considerando que a legislação prevê a possibilidade de estabelecer critérios diferenciados de avaliação e recompensa, desde que transparentes e objetivos, é justo concluir que o Recorrente está no seu direito ao defender a validade e eficácia do seu programa de PLR como um instrumento legítimo de estímulo à produtividade e ao desempenho excepcional dos seus colaboradores.

De acordo com o relato fiscal, a empresa não atendeu aos requisitos mínimos exigidos pela Lei ao não observar as regras contidas no §1º do artigo 2º, da Lei 10.101/2000 e ao distribuir quantia desconexa de qualquer mecanismo de aferição, nomeando como se PLR fosse. Com isso, os valores pagos a título de PLR foram considerados salário de contribuição e foram objeto de cobrança.

Sobre tal ponto, não vejo razões plausíveis que ensejem a reforma do julgado, vez que tem razão a autoridade fiscal.

Considerando a matéria sob julgamento, temos a observar, preliminarmente, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é um direito social de matriz constitucional, e regulada no plano infraconstitucional pela Lei nº 10.101/2000, como segue. Observe:

Constituição Federal - 1988

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

II- convenção ou acordo coletivo.

§ 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.

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

(...)

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

(...)

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

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

Nesse contexto, somente com a superveniência da Medida Provisória nº 794/1994, sucessivamente reeditada e com numeração variada até a MP 1.982-77, de 23 de novembro de 2000, convertida na Lei nº 10.101/2000, é que foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito dos trabalhadores àquela participação, desvinculada da remuneração.

A Lei nº 10.101/2000, deixa explícito que a PLR tem como um dos seus objetivos incentivar a produtividade, e o § 1º do artigo 2º determina que as regras para o pagamento da PLR devem constar do documento que fixa os termos da negociação. Ora, a concessão da PLR sem a exigência de meta a ser atingida não cumpre o objetivo de incentivar a produtividade.

Do instrumento de negociação firmado entre as partes devem constar regras claras e objetivas das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para que ocorra o pagamento ou crédito da parcela correspondente à participação nos lucros ou resultados (direito substantivo), conforme disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

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

Assim, caso haja outro documento detalhando as regras, ele será parte integrante do primeiro instrumento e deve ser celebrado antes do início do cumprimento das condições para a PLR. Da análise dos dispositivos contidos na Lei nº 10.101/2000, conclui-se que o acordo não pode se limitar à simples concessão da parcela referente à PLR sem a definição dos objetivos a serem alcançados.

Desse modo, é necessário um ajuste razoavelmente prévio. Os exemplos citados na referida Lei indicam que algum lucro ou resultado deve ser perseguido, preservando assim a natureza jurídica específica dessa verba. O pagamento da PLR não é apenas uma gratificação legalmente prevista, mas sim um mecanismo efetivo de integração entre o capital e o trabalho, beneficiando tanto os trabalhadores quanto os empregadores quando as metas preestabelecidas no acordo ou convenção coletiva são alcançadas.

Diante dessas considerações, faça, também, a análise da matéria sob o enfoque da legislação previdenciária, especialmente no que se refere à integração ou não dessa verba no conceito de salário de contribuição para determinação da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse contexto, a Lei nº 8.212/1991, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, trata do conceito de salário de contribuição e das situações de não-incidência tributária. Veja-se:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, 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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

(...)

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: (...)

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

(...)

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

(...)

Os Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) representam importantes instrumentos de negociação que preveem direitos reconhecidos pela Constituição Federal. No entanto, é essencial ressaltar que tais acordos não podem modificar a disciplina legal previamente estabelecida. No contexto da Lei nº 10.101/2000, que regula a PLR, a livre negociação entre as partes é permitida, **desde que as condições estabelecidas estejam em conformidade com os requisitos legais, garantindo regras claras e objetivas tanto em relação aos direitos substantivos quanto às obrigações adjetivas.**

A ausência de **regras prévias**, claras e objetivas para a obtenção do direito ao recebimento da verba caracteriza uma violação dos requisitos estipulados pela legislação. No caso em análise, a empresa recorrente não cumpriu com os critérios mínimos exigidos pela Lei 10.101/2000, distribuindo uma quantia desconexa de qualquer mecanismo de aferição, sob a nomenclatura de PLR. Isso resultou na consideração dos valores pagos como salário de contribuição, sujeitos à cobrança previdenciária.

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

Assim, após uma análise minuciosa dos fatos e fundamentos apresentados, constata-se que o Recorrente não detém razão em suas argumentações.

As evidências colhidas ao longo do processo fiscal demonstram claramente que os pagamentos realizados a título de PLR não obedeceram aos requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, corroborando a conclusão de que tais pagamentos não se configuram como PLR, mas sim como salário de contribuição.

Portanto, é incontestável que a decisão da autoridade fiscal de considerar os valores pagos como sujeitos à contribuição previdenciária está em conformidade com a legislação vigente, devendo ser mantida na sua integralidade.

#### **A Existência De Negociação Prévia**

A Autoridade fiscal e a DRJ argumentam que os acordos de PLR da Recorrente, assinados em 19/08/2014 (2014 – fls. 33/48) e em 30/07/2015 (2015 – fls. 49/61), durante o período de apuração dos resultados, não atendem às disposições da Lei nº 10.101/00, pois

consideram que esses acordos devem ser prévios, elaborados antes do início do período de referência dos lucros ou resultados. Veja-se:

“(…)

Através da análise dos instrumentos de negociação, verifica-se que tanto os regulamentos quanto os aditivos foram elaborados no curso dos períodos a que se referem os lucros ou resultados, contrariando à exigência legal de prévia negociação, como se depreende pela leitura do art. 2º, da Lei nº 12.832/2013. Ora, o Regulamento e o Aditivo que tratam da PLR relativa ao exercício de 2013 só foram assinadas em 16/08/2013 e 16/09/2013, respectivamente, e as que tratam da PLR relativa ao exercício de 2014 só foram assinadas em 19/08/2014 e 19/10/2014.

Vê-se claramente, por exemplo, que os empregados quase todo os anos de 2013 e 2014, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os créditos e condições para o recebimento da PLR só foram estabelecidos posteriormente, em 16/09/2013 e 16/10/2014, respectivamente, próximo ao final do período a que se referiam demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais.

(…)”

Alegam que a falta de negociação prévia impede a divulgação interna das metas e destacam que, no momento em que a participação foi pactuada, já haviam ocorrido diversos fatores que poderiam ou não contribuir para o alcance das metas, sem que ficasse constatada, expressamente, a participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa, ou que sequer poderiam ser modificados, por mais que se esforçassem os empregados.

Em contrapartida, a Recorrente refuta essa premissa em sua impugnação, e reitera a irresignação em seu Recurso Voluntário. Destacou-se que a assinatura dos acordos durante o período de apuração ocorreu por deliberação colegiada e que as informações sobre as metas e regras já eram conhecidas e divulgadas previamente, tanto por comunicados internos quanto pela repetição do regramento em acordos anteriores.

Assim, a Recorrente argumentou que a falta de uma assinatura prévia não invalidou os acordos, uma vez que a transparência e a divulgação prévia das condições foram asseguradas, garantindo o cumprimento dos requisitos legais para a distribuição da PLR.

Além disso, conforme pontuado pela Recorrente, a comunicação interna das metas e regras, aliada à assinatura dos acordos dentro do prazo legal, garantem a segurança jurídica e a transparência no processo de distribuição da PLR. Essas práticas asseguraram que os empregados

tivessem conhecimento prévio das condições estabelecidas e poderiam participar efetivamente do processo.

Pois bem. No presente caso, é necessário analisar detalhadamente os argumentos apresentados pela Recorrente e verificar se o acordo de PLR do Recorrente realmente cumpre os requisitos legais estabelecidos na legislação.

A participação nos lucros ou resultados como prevista constitucionalmente é desvinculada da remuneração, não possuindo natureza jurídica salarial e não integrando o salário de contribuição, desde que paga em conformidade com lei específica.

Quanto a desvinculação da remuneração atribuída constitucionalmente à PLR, assim dispõe a alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991:

"Art. 28. (...)

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

(...)

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

(...)"

A consequência do pagamento de tais valores em desacordo com a legislação de referência está prevista no § 10 do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS) Decreto nº 3.048 de 6 de maio de 1999:

"Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)"

Nos dispositivos citados, resta clara a relevância do atendimento integral ao que dispõe a legislação, no caso a Lei nº 10.101/2000, para que os pagamentos realizados a título de PLR assim sejam reconhecidos. Os requisitos necessários para a caracterização da PLR estão previstos no artigo 2º da referida lei:

"(...)

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

O referido dispositivo legal prevê requisitos formais, dentre os quais estão a negociação entre empregadores e empregados por meio de comissão, integrada também por um representante do sindicato da categoria ou de convenção/acordo coletivo e requisitos materiais como regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição do seu cumprimento, periodicidade da distribuição, vigência e prazos de revisão. O critério de pagamento pode ter por base, entre outros, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade ou de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Conforme verificado nos autos, os Acordos foram assinados pelo sindicato em 19/08/2014 e 30/07/2015. Houve, portanto, descumprimento da legislação vigente – inciso II do §1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 – no que se refere à pactuação prévia dos resultados esperados dos empregados.

O descumprimento desse requisito (pactuação prévia) determinado pela legislação vigente (inciso II do §1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000) pode afetar a validade do acordo coletivo de participação nos lucros ou resultados, sujeitando a empresa a possíveis sanções legais, como multas e até mesmo a invalidação do acordo.

Nesse sentido, constata-se que o Regulamento do Programa de PLR 2014, assim como seus Anexos, foi celebrado em 19/08/2014, com vigência entre 01/01/2014 e 31/12/2014. Do mesmo modo, o Regulamento do Programa de PLR 2015, foi assinado em 30/07/2015, com

vigência de 01/01/2015 a 31/12/2015. Logo, em ambos os casos, o s regulamentos foram assinados tardiamente, com efeitos retroativos.

Desse modo, coaduno com a autoridade fiscal, pois a celebração do regulamento que institui o programa ocorreu em quando já transcorrido 01 (um semestre) do exercício base, não sendo possível aceitar que tenha havido uma prévia pactuação sobre metas, resultados e prazos, dos pagamentos realizados, o que vai contra o disposto no art. 2º, § 1º, inciso II da Lei nº 10101/2000.

Assim, para que o empregado tenha direito à Participação nos Lucros ou Resultados, é fundamental que ele esteja ciente das condições impostas e as conheça em tempo hábil. Caso contrário, sua expectativa de direito pode ser prejudicada. A estipulação de objetivos após o início do ano-base impossibilita o cumprimento da legislação específica, pois as datas estabelecidas oferecem pouca margem para os destinatários se ajustarem e cumprirem as metas estabelecidas.

Atento aos termos lançados no relatório fiscal e na decisão colegiada de piso, vejo que os pagamentos realizados pela Recorrente, de fato, não atenderam aos requisitos legais para serem caracterizados como PLR da Empresa, conforme estabelecido pela legislação. Tanto a alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, quanto o § 10 do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social – RPS, são claros ao determinar que a participação nos lucros ou resultados, quando não paga de acordo com a Lei específica (Lei nº 10.101/2000), deve integrar o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sujeitando-se às cominações legais cabíveis.

Além disso, nos dispositivos citados, ressalta-se a importância do cumprimento integral da legislação para que os pagamentos realizados a título de PLR sejam reconhecidos como tal.

Dessa forma, os requisitos necessários para a caracterização da PLR estão claramente estabelecidos no artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, incluindo a negociação entre a empresa e seus empregados por meio de comissão paritária escolhida pelas partes, integrada também por um representante do sindicato da categoria, ou por convenção ou acordo coletivo. No entanto, o acordo celebrado pela Recorrente não cumpriu os requisitos estabelecidos na legislação, especialmente no que se refere à **pactuação prévia dos resultados esperados dos empregados**, configurando assim um descumprimento da Lei vigente. Observe:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

Destarte, o artigo 2º da legislação menciona que a participação nos lucros ou resultados deve ser negociada entre a empresa e seus empregados, por meio de uma comissão paritária ou convenção/acordo coletivo, com regras claras sobre direitos, periodicidade, vigência e critérios como produtividade e metas. Além disso, o acordo deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

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

Os argumentos apresentados pelo Recorrente no respectivo Recurso e reiterados ao longo de todo o procedimento fiscal evidenciam que este não está agindo em observância à legislação aplicável.

Ademais, o contribuinte alega que as metas estabelecidas para a PLR foram divulgadas aos empregados desde o início do período aquisitivo por meio de comunicação interna, contudo, sem qualquer tipo de comprovação desta divulgação.

O fisco está correto em contestar os pagamentos relacionados às rubricas referentes às participações nos lucros de 2014 assinado em 19/08/2014 (fl. 48) e 2015 assinado em 30/07/2015 (fls. 53).

Constata-se que os anexos que supostamente detalham as regras para os pagamentos em ações carecem de regras claras e objetivas e, somado à necessária pactuação prévia, compromete ainda mais a validade desses pagamentos. Assim, a ausência de formalização tempestiva e transparência nos documentos torna legítima a contestação do fisco em relação a esses pagamentos.

Nesse sentido, a pretensão recursal não merece amparo.

#### **Pagamentos Diferenciados de PLR**

O fisco levantou preocupações sobre os pagamentos diferenciados de PLR entre os empregados e administradores, argumentando que isso poderia configurar discriminação e desvio de finalidade da PLR.

No presente caso, foram analisados detalhadamente os argumentos apresentados pela Recorrente. Foi verificado se o acordo de PLR suscitado realmente cumpre os requisitos legais estabelecidos na legislação.

Analisado o caso concreto, vejo a ausência de divulgação adequada e antecipada das metas de participação nos lucros ou resultados aos funcionários.

Noto, ainda que, conforme constatado pela autoridade fiscal, há desproporcionalidade entre as PLR distribuídas aos empregados e seus respectivos salários. Um acordo assim estruturado, naturalmente não cumpre sua função de integração entre capital e trabalho e de incentivo à produtividade. Por tal razão, amparado pelo artigo 114,§12, do RICARF, tomo como fundamento de decidir o disposto no acórdão recorrido.

Vejamos ss fls. 1460/1462

[...]

10.2. Conforme se observa, os fatos apontados pela autoridade lançadora não se afastam pela mera argumentação trazida pela interessada, no sentido de que “no máximo 3% dos pagamentos de PLR de 2014 e 4% dos pagamentos de PLR do ano de 2015”, teriam superado o equivalente a doze vezes o salários dos empregados recebedores. Mesmo porque a circunstância de os valores pagos a título de PLR superarem o equivalente a doze salários dos recebedores não configura parâmetro para a análise da matéria.

10.3. Veja-se que, numa absurda hipótese, poderia acontecer de a interessada vir a obter um astronômico resultado e, por isso, pagar a todos os seus empregados, a título de participação nesse resultado, valores que superassem o equivalente a doze vezes o salário de cada um deles e isso, evidentemente, não afastaria a natureza jurídica de participação nos resultados desses pagamentos.

10.4. Mas o fato apontado pela autoridade fiscal não foi um pagamento pela interessada de um alto valor a título de participação nos lucros ou resultados para todos os empregados, mas o pagamento a específicos empregados, com cargos de gerência, a partir de critério não abrangidos pela alegada regulamentação para aquela participação, chamado de “Valor Base”, que, conforme ela mesma dissera à fiscalização, seria...

[...] definido por meio da comparação com dados de pesquisa de mercado (consultorias especializadas fornecem a informação), avaliação do histórico pessoal do colaborador e desempenho nos últimos anos, alinhados ao critério de meritocracia utilizado na organização, não estando, portanto, em uma fórmula de cálculo específica.

10.5. Justamente por isso, conforme deflui das palavras da autoridade fiscal, referidos pagamentos não se justificam como efetiva participação em lucros ou resultados da interessada, mas configuram “instrumento de premiação, gratificação, bonificação ou qualquer que seja a sua nomenclatura, travestido de PLR, com nítido caráter retributivo e em substituição salarial”. E é de se notar que essa conclusão da autoridade fiscal não se deu num contexto de mera ilação, mas decorreu da Portanto, a alegação de que a Lei nº10.101/2000 não veda o estabelecimento de percentuais distintos entre os empregados não se sustenta, pois, embora de fato não haja uma vedação expressa da lei, os díspares valores pagos entre seus empregados demonstram de forma evidente que os pagamentos não tratam de PLR, mas sim de complementos salariais dos empregados de alto escalão do Contribuinte. análise dos dados por ela demonstrados no demonstrativo “PLR Paga por Beneficiário”, contido no termo de verificação fiscal.

10.6. Ora, conforme estabelece a norma contida no art. 16, com seu inc. III, do Decreto nº 70.235, de 1972, a impugnação no Processo Administrativo Fiscal deve mencionar “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”, ou seja, os motivos de fato e de direito que configurem causas impeditivas ou modificativas do fato apontado pela autoridade lançadora como gerador do lançamento.

10.7. Assim, como a interessada não apresentou qualquer causa impeditiva ou modificativa dos fatos e da conclusão apontados pela autoridade fiscal, conclui-se que ela não se desincumbiu daquele seu ônus processual, motivo pelo qual sua impugnação não deve ser acatada também neste ponto.

:

Constata-se que os critérios objetivos previstos nos Regulamentos e na legislação definitivamente não são os elementos determinantes na apuração do valor da PLR a ser paga a cada funcionário. O valor determinante (valor base) é apurado no mercado e leva em consideração critérios da organização e não dos Regulamentos. Logo, conforme bem consignado, não há participação da Comissão Paritária na elaboração do "VALOR BASE".

De fato, resta claro que as verbas pagas pela empresa a título de PLR, nada mais são do que instrumento de premiação, gratificação, bonificação ou qualquer que seja a sua nomenclatura, travestido de PLR, com nítido caráter retributivo e em substituição salarial.

Com efeito, nesse ponto, não merece reparo a decisão recorrida.

#### **Do pagamento de PLR a Administradores não empregados**

Como dito, o acórdão recorrido apenas ratificou o entendimento da D. Autoridade Fiscal lançadora, segundo o qual os valores pagos a título de PLR a diretores e administradores não empregados estariam sujeitos às Contribuições Previdenciárias e somente estariam desvinculados da remuneração e fora do seu campo de incidência se destinados a segurados empregados.

Entretanto, tal assertiva improcede, pois olvida da imunidade de que goza a PLR, nos termos do artigo 7º, XI, da CF/88, que detém aplicabilidade integral.

### **Do Limite Da Base De Cálculo Das Contribuições A Terceiros**

Noutro giro, coaduno com o posicionamento da DRJ em relação à base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros. A alegação da autuada de que o limite de 20 salários mínimos imposto pelo parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/1981 deveria ser observado não se sustenta, uma vez que esse dispositivo foi expressamente revogado pelo Decreto-Lei 2.318/86.

De acordo com o artigo 3º desse decreto, o salário de contribuição para a previdência social não está sujeito a esse limite, o que inclui as contribuições destinadas a terceiros.

Portanto, a limitação de 20 salários mínimos não se aplica mais, uma vez que foi revogada pela legislação posterior. Além disso, a ausência de decisões judiciais vinculativas e a própria legislação atual sobre a competência da Receita Federal para arrecadar essas contribuições sem estabelecer um limite reforçam a improcedência do pleito da autuada.

### **Multa Aplicada**

Aduz a Recorrente que a multa possui caráter confiscatório e fere o princípio da capacidade contributiva.

Com relação às alegações de inconstitucionalidade feitas pela Recorrente, convém registrar que o exame de validade das normas inseridas no ordenamento jurídico através de controle de constitucionalidade é atividade exercida de maneira exclusiva pelo Poder Judiciário e expressamente vedada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

É o caso também de se aplicar a Súmula nº 2 do CARF:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Diferente do entendimento fiscal, a recorrente postula que os Termos de Intimação Fiscal foram devidamente respondidos, não havendo embaraço na ação fiscal, tanto que foi lavrado o presente auto de infração.

O fundamento legal para o lançamento da multa de ofício encontra-se no artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, a seguir reproduzido:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5o Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou máfé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

II – (VETADO). (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

Segundo a autoridade lançadora, o motivo ensejador de tal penalidade foi o não atendimento aos Termos de Intimação Fiscal, sujeitando-se às disposições contidas nos incisos I e III do § 2º do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488 de 2007)

Depreende-se do relatado no relatório fiscal que documentos e esclarecimentos foram apresentados de modo que sua insuficiência não pode implicar o agravamento. Ademais, não obstante a apontada deficiência nos esclarecimentos prestados, isso não impediu a autoridade fiscal de levantar as informações necessárias à formalização do lançamento tributário.

Logo, entendo que deve ser afastado o agravamento da multa.

A qualificação da multa somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo inconteste, o dolo por parte da contribuinte, condição imposta pela lei. No caso concreto houve apenas a alegação de omissões, não estando comprovado com elementos contundentes o intuito de fraude, razão pela qual deve ser afastada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Em relação à inconstitucionalidade da incidência da multa de ofício de 75% sobre o crédito tributário, tal matéria já se encontra pacificada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive culminando com a edição da Súmula nº 2, já reproduzida.

### **Conclusão**

Diante do exposto, deixo de conhecer o recurso de ofício interposto e, quanto ao recurso voluntário, conheço-o para rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, para **dar provimento parcial**, para afastar o agravamento e a qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

*Assinado Digitalmente*

**CARLOS EDUARDO FAGUNDES DE PAULA**

Conselheiro Relator