



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



**Processo nº** 10480.724820/2011-50  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.285 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de outubro de 2021  
**Recorrente** BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/04/2007

FALTA DE MENÇÃO EXPRESSA A PROVA. NULIDADE DO JULGAMENTO. INOCORRÊNCIA.

A Autoridade Julgadora possui livre convencimento, de modo que a falta de menção expressa a uma das provas juntadas não acarreta nulidade do julgamento.

PARTICIPAÇÃO EM LUCROS OU RESULTADOS. CUMPRIMENTO DA LEI 10.101/2000. UNILATERALIDADE NA DETERMINAÇÃO DAS METAS E VALORES A SEREM RECEBIDOS. PROVAS.

O conjunto probatório que caracteriza a não-unilateralidade na determinação das metas para fruição do PLR e dos valores a serem pagos precisa demonstrar a concordância expressa e prévia dos sindicatos e funcionários da empresa.

TAXA SELIC. MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. SÚMULA Nº 108.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF nº 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado(a)), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

O Relatório Fiscal do Processo 10480.724820/2011-50 (fls. 208) afirma que os autos de infração em questão têm por finalidade lançar as contribuições a cargo da empresa (contribuição previdenciária patronal e contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — SAT), destinadas à Seguridade Social, integrantes do AI 37.307.020-9, e a outras entidades e fundos (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), integrantes do AI 37.307.021-7, incidentes sobre a remuneração dos segurados que lhe prestaram serviços.

No referido Relatório, consta que a Autoridade Fiscal, analisando o "ACORDO COLETIVO DE TRABALHO PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS — 2006" e a "POLÍTICA DE BÔNUS / PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS (PPR) — 2006", apresentados pela empresa, constatou que, de 01/2007 a 04/2007, efetuou pagamento aos empregados a título de "Bônus / Participação Resultados" (rubrica de código 49 da Folha Pagamento), em desacordo com o que determina a Lei nº 10.101/2000, haja vista que o estabelecimento das metas para fazer jus ao direito e os valores a serem pagos ficariam, exclusivamente, ao alvitre da empresa.

Foi apresentada **Impugnação** em 18/08/2011 (fls. 660 - 695) onde, em síntese, alegou o contribuinte, reportando-se ao artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, ao art. 3º, § 3º, da Lei nº 10.101/2000, e ao art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/1991, que o legislador constituinte teria excluído as parcelas pagas a título de PLR do conceito de remuneração, e a legislação previdenciária teria vedado expressamente a incidência de contribuição previdenciária sobre essa rubrica, a qual não poderia ser caracterizada como remuneração, por expressa determinação constitucional e porque estariam ausentes seus elementos caracterizadores: habitualidade e contraprestação de serviço.

Arguiu também que a fiscalização teria entendido erroneamente que o acordo Coletivo de participação nos Resultados – 2006 infringiu as determinações contidas na Lei nº 10.101/2000. Argumenta que, por meio da Lei nº 10.101/2000, art. 2º, o legislador trouxe requisitos mínimos necessários à validade das Convenções e Acordos Coletivos para pagamento de PLR, os quais estariam presentes no instrumento por ela firmado, e não caberia ao Fisco criar qualquer outro requisito, sob pena de desrespeitar a legislação que trata do assunto.

Sobreveio **Acórdão** de nº 01-30.933 – 5ª Turma da DRJ/BEL, Sessão de 18 de dezembro de 2014 (fls. 830 a 845), emitindo razões no sentido de que a fiscalização, observando o disposto no §9º, “j”, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991, ao concluir pela existência de pagamentos a trabalhadores, sob a rubrica PLR, sem que estivessem atendendo as determinações contidas na Lei nº 10.101/00, que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, nos termos do art. 7º, inciso XI, da CF, enquadrando o pagamento dessa verba como remuneração, haja vista a legislação previdenciária assim o considerar, conforme inciso I, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991.

Foi aduzido que o conjunto de documentos apresentados pelo contribuinte configurou-se insuficiente para comprovar que a meta a ser alcançada pelos trabalhadores da

empresa foi objeto de negociação entre as partes envolvidas no processo de pagamento da verba a título de PLR, caracterizando-se unilateralidade na sua escolha. Além disso, a cláusula 3ª também do referido Acordo Coletivo denotaria a unilateralidade do Contribuinte na determinação do quantum recebido pelos seus Empregados.

Afirmou-se, também no Acórdão em questão, que, do exame do Anexo I: BÔNUS/PARTICIPAÇÃO RESULTADOS – COMPETÊNCIA 02/2007, do Relatório Fiscal (fls. 208/214), notar-se-ia a existência de Bônus em valores bem superiores àqueles estipulados no Acordo Coletivo celebrado, comprovando ofensa ao art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Por fim, o Acórdão comenta que a Planilha (fls. 778 a 810) juntada aos autos, por meio de aditivo à impugnação, não possuiria o condão de elidir o lançamento, em virtude do argumento em seus tópicos anteriores.

Assim, a DRJ considerou improcedente a Impugnação, mantendo-se os créditos tributários em sua totalidade.

O **Recurso Voluntário** que aqui se julga foi então apresentado (fls. 854 a 876) aduzindo que não incidem contribuições previdenciárias sobre o PLR, posto que o grande trunfo da Constituição de 1988 foi eliminar o caráter salarial da participação nos lucros, dispondo que tal prestação é desvinculada da remuneração.

Alega também que o conjunto probatório é suficiente para demonstrar o cumprimento do disposto no art. 2º, da Lei 10.101/2000, pois, além de comprovar que o Sindicato teria participado ativamente na negociação das cláusulas do Acordo, atesta também a publicidade prévia das metas estabelecidas conforme a Cláusula 2ª do acordo e a ausência de liberalidade no pagamento dos funcionários conforme os seus termos.

O Contribuinte argui e pede a nulidade do Acórdão, por não analisar prova carreada nos autos, dado que a decisão recorrida teria se referido a existência de declarações de empregados da autuada, de que teriam conhecimento das negociações da Política de Bônus/Participação nos Resultados (PPR) e da meta financeira para o recebimento da verba PLR, mas não os enfrentou. E mais, a decisão teria tomado como verdadeiro os fatos expostos no Relatório de Fiscalização, deixando de analisar os documentos juntados pela Recorrente, em particular o documento de fls. 808 a 810.

Além disso, o contribuinte raciocina que o inciso “j”, §9º, do art. 28, da Lei 9.212/1991, foi tacitamente revogado pelo art. 3º, da Lei 10.101/2000, vedando assim qualquer possibilidade de tributação a título de PLR. Isso porque esta última seria norma especial em relação à primeira.

Ainda de acordo com a Recorrente, a autoridade fiscal não teria competência para multar pelo não recolhimento da obrigação principal.

Por fim, aduz que não incidem juros de mora SELIC sobre a multa e conclui pedindo que: (i) seja dado provimento ao seu Recurso Voluntário para anular a decisão recorrida, seja em razão do não enfrentamento das provas carreadas aos autos, seja porque o lançamento fiscal contraria o disposto no art. 3º, da Lei 10.101/2000, e; (ii) Em caso de dúvida, seja

emprestada à norma que cuida de penalidade a interpretação mais favorável ao contribuinte (ex vi do art. 112 do CTN).

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

### **Admissibilidade**

Conheço do Recurso Voluntário, posto que tempestivo. A Recorrente tomou ciência do Acórdão recorrido em 02/05/2017 (fls. 1.067). Portanto, o prazo recursal de 30 (trinta) dias se iniciou em 03/05/2017 (quarta-feira) e terminou em 02/06/2017 (quinta-feira), um dia após a data de solicitação de juntada do Recurso Voluntário.

### **Análise das provas**

O julgador não está obrigado a se referir a todas as provas constantes da peça recursal, podendo decidir com base em um ou mais elementos apresentados, contanto que de forma fundamentada e suficientes à formação de sua convicção. É inclusive a posição do Superior Tribunal de Justiça:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

No Recurso, a Recorrente argui que a Autoridade Julgadora não analisou (i) as declarações de empregados da autuada, de que teriam conhecimento das negociações da Política de Bônus/Participação nos Resultados (PPR) e da meta financeira para o recebimento da verba PLR (fls. 730 a 741) e (ii) a Planilha juntada como aditivo à Impugnação (fls. 778 a 810).

Houve análise dos documentos em questão, ainda que de maneira sucinta. No caso das declarações de fls. 730 a 741, a Autoridade Julgadora as menciona como provas juntadas pelo contribuinte, para depois julgar que aquele conjunto probatório não era o suficiente para descaracterizar a unilateralidade do Contribuinte no estabelecimento das metas para a fruição do acordo. Assim vejamos o afirmado as fls. 841/843:

Foram carreados aos autos, às fls. 695//742, pela defendente, os seguintes documentos:  
(...)

- declarações de empregados da autuada, de que teriam conhecimento das negociações da Política de Bônus/Participação nos Resultados (PPR) e da meta financeira para o recebimento da verba PLR. (...)

Por tudo que foi exposto, conclui que conjunto de documentos apresentados configura-se insuficiente, de maneira a comprovar inequivocamente que a meta a ser alcançada pelos trabalhadores da empresa foi objeto de negociação entre as partes envolvidas no processo de pagamento da verba de PLR, descaracterizando a unilateralidade da empresa no estabelecimento dessa meta.

Quanto à (ii) Planilha juntada como aditivo à Impugnação (fls. 778 a 810), outro documento importa a análise a ser feita aqui, o Anexo I BÔNUS/PARTICIPAÇÃO RESULTADOS – COMPETÊNCIA 02/2007, do Relatório Fiscal (fls. 208/214). Isso porque ambos os documentos não possuem nada que ateste a veracidade, autenticidade ou publicidade do alegado. Não possuem data de constituição, assinatura, menção aos comprovantes de pagamento daqueles valores etc. A Autoridade Julgadora faz menção expressa à fragilidade dos documentos que não possuam estas características. Vejamos:

Do exame das provas carreadas aos autos, pela defendente tem-se que o Acordo Coletivo de Trabalho Participação nos Resultados 2006, dispõe em sua cláusula 2ª que a PLR está condicionada ao atingimento das metas estabelecidas para o período, pela empresa, e que do documento Política de Bônus/Participação nos Resultados (PPR) – 2006, apresentado, embora conste a meta estipulada pela empresa, o aludido documento está sem data, sem assinatura ou aviso de confirmação ou publicação, o qual por si só, na forma em que foi apresentado não comprova que essa meta tenha sido objeto de negociação entre empregados e empresa, por meio de Sindicato. De fato, é desnecessária uma análise mais aprofundada desses documentos, enquanto existem outros, autênticos, que corroboram a Autuação/Decisão, como é o caso do próprio Acordo Coletivo de PLR em questão.

(...)

No que respeita a Planilha, de fls. 778/810, juntada aos autos, por meio de aditivo à impugnação, com amostragem dos valores pagos a título de PLR, no período autuado, com relação aos funcionários da empresa, visando comprovar que os pagamentos relativos ao PLR teriam respeitado rigorosamente os parâmetros estabelecidos no Acordo Coletivo e na política de PLR, essa não possui o condão de elidir o lançamento, em virtude do já exposto no tópico anterior.

Voto pelo não acolhimento da nulidade visto que a análise dos documentos, mesmo que breve, denota claramente o que a Autoridade Julgadora vinha afirmando no Acórdão até então e que pode ser corroborado por outras provas como o próprio “ACORDO COLETIVO DE TRABALHO PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS — 2006” acostado às fls. 704: o Conjunto probatório não é suficiente para descaracterizar a unilateralidade da Recorrente na determinação da meta para a fruição do PRL e do quantum a ser recebido pelos seus funcionários a esse título.

### **Incidência de contribuições previdenciárias sobre o PLR**

Neste ponto, não parece haver discordância entre a DRJ e a Fiscalização, posto que a problemática envolve a caracterização das verbas pagas pela Recorrente aos seus funcionários, de 01/2007 a 04/2007, como tendo ou não natureza de Participação nos Lucros e Resultados e não sobre a incidência ou não de Contribuições Previdenciárias sobre PLR de maneira abstrata. Assim veja:

Primeiro a Autoridade Fiscal autuante (fls. 209):

3.1.5 Conclui-se, inicialmente, que apenas a participação nos lucros ou resultados distribuída aos empregados conforme o retrotranscrito art. 2º está fora do escopo dos encargos trabalhistas.

O Acórdão, por sua vez, trata assim do assunto (fls. 838):

Do exame da legislação que rege o assunto, vê-se que a Constituição da República, em seu art. 7º, inciso XI, garante aos trabalhadores a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em Lei.

Posto que não há controvérsia sobre a não incidência das Contribuições Previdenciárias sobre as verbas pagas aos empregados que possuam natureza de Participação nos Lucros e Resultados, torna-se inócua qualquer digressão a mais sobre o assunto.

O inciso “j”, §9º, do art. 28, da Lei 9.212/91, foi tacitamente revogado pelo art. 3º da Lei 10.101/2000, vedando assim qualquer possibilidade de tributação a título de PLR.

Com relação à revogação, dirijo do entendimento sobre a existência de revogação tácita. Uma norma apenas pode ser “expulsa” do sistema jurídico pela revogação expressa – e inclusive este Conselho é impedido de fazer interpretação de forma diferente, dada a Súmula CARF nº 2. Quando ocorre uma antinomia cronológica, aplica-se o artigo 2º, §1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, como forma de escolha de qual norma deverá ser aplicada pelo intérprete autêntico, mas a norma não utilizada continua válida e existente no sistema – podendo apenas ser expulsa através de revogação expressa.

Neste quesito, não há que se falar em conflito de normas. Em verdade, a Lei 10.101/2000 toma o inciso “j”, §9º, do art. 28, da Lei 9.212/1991, como seu fundamento de validade e norma introdutora. Além disso, o próprio art. 3º, da Lei 10.101/2000, faz menção à limitação imposta por seu art. 2º na definição do que deve ou não ser tomado como PLR. Vejamos:

#### **Lei 9.212/1991**

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

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

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

#### **Lei 10.101/2000**

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

Portanto, mesmo que se considere a revogação do dispositivo levantado pela Recorrente, os critérios para determinar o que seria ou não PLR não poderiam ser dispensados, vistos que considerados pelo próprio art. 3º, suscitado pela Recorrente.

Voto pela não existência de conflito de normas.

### **O Conjunto Probatório em relação ao Cumprimento do disposto na Lei 10.101/2000**

Desde o Relatório Fiscal até o Acórdão da DRJ, as Autoridades Administrativas atuaram e mantiveram os seus respectivos créditos tributários com base no fundamento de que as cláusulas 2ª e 3ª do “ACORDO COLETIVO DE TRABALHO PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS — 2006” denotariam unilateralidade por parte da Recorrente (i) no estabelecimento das metas para a fruição da PLR, e; (ii) na determinação dos valores a serem pagos aos funcionários, o que infringiria o §1º, do Art. 2º, da Lei nº 10.101/2000. Não parece haver controvérsia sobre a participação do Sindicato na constituição do Acordo Coletivo em si. Vejamos o que dizem os dispositivos:

#### **CLÁUSULA 2ª - REGRAS GERAIS:**

As regras aqui definidas foram frutos da livre negociação entre EMPRESA, o SINDICATO e os FUNCIONÁRIOS, sendo claras e objetivas, acessíveis a todos os participantes, facilitando o controle e acompanhamento por parte dos mesmos.

A participação dos FUNCIONÁRIOS nos resultados da EMPRESA está condicionada ao atingimento das metas estabelecidas para o período, pela EMPRESA.

#### **CLÁUSULA 3ª - DO PAGAMENTO: (...)**

O pagamento da participação nos resultados não constituirá base de incidência de quaisquer encargos trabalhistas, previdenciários e fundiários **(sic)** não se aplicando ao mesmo o princípio da habitualidade; Caso a empresa decida por liberalidade aumentar os valores de pagamento do quadro acima, estes valores serão considerados como pagamento de Participação nos Resultados e não constituirão base de incidência de quaisquer encargos trabalhistas, previdenciários e fundiários não se aplicando ao mesmo o princípio da habitualidade;

Seriam, então, as cláusulas 2º e 3º do referido Acordo bastantes para descaracterizar a clareza e objetividade quanto fixação da meta para fruição da PLR e dos valores a serem pagos a esse título, conforme determina o §1º, do art. 2º, da Lei 10.101/2000? Em um primeiro olhar, não. Mas ao se inspecionar o documento todo, o intérprete vai constatar que não existem outras regras que digam respeito ao exercício dessas liberalidades por parte da Empresa. Não há prazo e nem cronograma, não há possibilidade de discordância por parte dos funcionários ou sindicato, não há limite máximo ou mínimo. Portanto, não há objetividade e nem clareza.

Ambas as cláusulas dispõem que tanto a meta quanto os valores efetivamente pagos são estipulados ou podem ser alterados de maneira unilateral por parte da EMPRESA, sendo certo que denotam alta carga de subjetividade e incerteza na determinação desses elementos.

Ainda assim, devemos constatar se, concretamente, as metas para fruição do PLR ou os valores a serem recebidos foram estipulados de maneira unilateral. Neste quesito, os

documentos acostados neste procedimento administrativo são insuficientes para provar o contrário. Não há nos autos documentos que atestem a expressa e prévia concordância do Sindicato ou dos funcionários em relação à meta para fruição do PLR e dos valores a serem recebidos. Não há registro oficial algum dessas negociações.

As declarações de fls. 730 nada comprovam neste sentido. Ter conhecimento das negociações relativas ao PPR e da meta para a fruição do PLR (como afirmam) não comprova a concordância expressa e prévia dos funcionários ou sindicato na determinação destes quesitos. E mais, independentemente de os Bônus terem sido pagos conforme o estipulado na Cláusula 2ª, do Acordo Coletivo ou conforme o Item V, da PPR 2006, mantém-se inalterado o fato de que não foi comprovada a participação deles também na eleição dos termos deste último nem da meta a que se refere a Cláusula 2ª, do Acordo Coletivo.

Infrutíferas são também maiores digressões sobre a planilha de fls. 778.

Voto, portanto, pela manutenção dos créditos tributários em sua totalidade.

### **Competência para multar pelo não recolhimento da obrigação principal**

Alega a Recorrente que seria improcedente a multa de ofício de 75%, pois, por força do art. 142 do CTN, a Autoridade lançadora não teria competência para impor multa. Sua competência restringiria-se a propor a aplicação de multa.

A irresignação da impugnante sobre o alcance do art. 142 do CTN traz aos autos discussão jurídica já há muito superada a respeito da literalidade do dispositivo. Com efeito, nos termos do art. 142, *in fine*, do CTN, o Auditor Fiscal autuante deve propor a penalidade cabível.

A melhor compreensão do dispositivo é no sentido de que a autoridade fiscal indica o percentual da multa e o *quantum*, até para que o contribuinte possa exercer o seu direito de se defender sobre todo o crédito tributário constituído pelo lançamento, do qual a multa é parte integrante. Aliás, essa é a leitura que se coaduna com o quanto disposto no art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/72, que determina que, dentre os requisitos essenciais do auto de infração, está a indicação da “disposição legal infringida” e da “penalidade aplicável”.

Portanto, não merece prosperar o inconformismo da impugnante.

### **Incidência de juros de mora SELIC sobre multa.**

Descabe a discussão da incidência da Taxa Selic sobre a multa de ofício. *In verbis*:

Súmula CARF nº 108

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

Voto pela incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício, posto a tese já ter sido sumulada por este Conselho.

### **Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nego-lhe o provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho