

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 10783.721026/2011-40**ACÓRDÃO** 2401-012.088 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 5 de dezembro de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** FISCOMEX IMPORTACAO E EXPORTACAO S.A**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

ENDEREÇAMENTO DE INTIMAÇÕES DE ATOS PROCESSUAIS NA PESSOA DO PROCURADOR.

Não encontra respaldo legal nas normas do Processo Administrativo Fiscal a solicitação para que a Administração Tributária efetue as intimações de atos processuais administrativos na pessoa e no domicílio profissional do procurador (advogado) constituído pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR.

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

PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. REMUNERAÇÃO.

Incide contribuição a cargo da empresa sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviço.

São consideradas remunerações as importâncias percebidas à guisa de juros sobre o capital próprio pagas acima dos limites individuais permitidos e em desconformidade com os limites de dedutibilidade previstos em lei específica.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

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).

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Elisa Santos Coelho Sarto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

**RELATÓRIO**

De acordo com o relatório já elaborado em ocasião anterior pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 1121 e ss e 1172 e ss), O presente registro COMPROT 10783.721026/2011-40 reúne os Autos de Infração por descumprimento de Obrigação Principal – AIOP DEBCAD 37.306.904-9, 37.324.776-1, 37.324.777-0; e os Autos de Infração por descumprimento de Obrigação Acessória – AIOA DEBCAD 37.306.899-9, 37.306.900-6, 37.306.902-2 e 37.306.903-0. Total informado no sistema SIEF: valor principal inicial de R\$1.086.812,43. Valor total atual, antes do presente julgamento, de R\$786.207,36, acorde informações dos itens 6, 7 e subitens deste Relatório.

Acorde o exame do Relatório Fiscal – REFISC, vide fls. 306/338, e dos Autos de Infração de fls. 02/52, 128/152, 181/217, 284/288, 289/293, 294/298, 299/303, tem-se que:

- O AIOP DEBCAD 37.306.904-9, no valor principal de R\$787.431,28, constitui lançamento de contribuições previdenciárias patronais (a) para o Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados e contribuintes individuais; e (b) contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho – RAT, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados.
- O AIOP DEBCAD 37.324.776-1, no valor principal de R\$200.775,69, constitui lançamento de contribuições para o Salário-Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

- O AIOP DEBCAD 37.324.777-0, no valor principal de R\$36.756,94, constitui lançamento de contribuições previdenciárias da parte de segurados empregados e contribuintes individuais.
- O AIOA DEBCAD 37.306.899-9, no valor de multa de ofício de R\$48.754,24, foi lavrado no Código de Fundamento Legal - CFL 68, por apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.
- O AIOA DEBCAD 37.306.900-6, no valor de multa de ofício de R\$7.000,00, foi lavrado no Código de Fundamento Legal - CFL 78, por apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas (aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea "c" do CTN, para as competências em que o valor da multa for menor que o resultante da aplicação do CFL 68, vigente à época da infração).
- O AIOA DEBCAD 37.306.902-2, no valor de multa de ofício de R\$3.047,14, foi lavrado no Código de Fundamento Legal - CFL 30, por deixar a empresa de preparar folhas de pagamento conforme os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.
- O AIOA DEBCAD 37.306.903-0, no valor de multa de ofício de R\$3.047,14, foi lavrado no Código de Fundamento Legal - CFL 59, por deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições da parte dos segurados empregados e contribuintes individuais.

Os fatos geradores das contribuições lançadas através dos autos de infração acima mencionados foram:

- Os pagamentos a segurados empregados, a título de Assistência Médica e Odontológica a seus dependentes (subitem 4.1 e correlatos REFISC).
- Os pagamentos a segurados empregados, a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, em desacordo com a Lei 10.101/2000 (subitem 4.2 e correlatos REFISC).
- Os pagamentos a acionistas da empresa, a título de Juros sobre o Capital Próprio, em desacordo com a legislação de regência (subitem 4.3 e correlatos REFISC).
- Os pagamentos a segurados contribuintes individuais (subitem 4.4 e correlatos REFISC).
- As diferenças de contribuições, resultantes dos recálculos dos salários de contribuição (SC) dos segurados empregados, devido à integração a esses SC dos pagamentos correspondentes ao subitem 4.1 e correlatos REFISC (Assist. Médica e Odontológica a dependentes) e ao subitem 4.2 e correlatos REFISC (PLR).

A empresa tomou ciência de todos os Autos de Infração em 24/02/2011, vide fls. 02, 128, 181, 284, 289, 294, 299. Em 28/03/2011, a autuada apresentou sua impugnação, vide fls. 989/1028, de pronto informando haver parte da matéria que não impugnou.

#### DA MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

1. A autuada informou que **não impugnou** e **recolheu** com o desconto legal de 50% os valores de multa de ofício aplicados através dos AIOA DEBCAD 37.306.899-9 (CFL 68), 37.306.900-6 (CFL 78), 37.306.902-2 (CFL 30) e 37.306.903-0 (CFL 59), razão por que pede a extinção dos mesmos, com base no art. 156, I do CTN.
2. Informou que, igualmente, **não impugnou** e **recolheu** (razão por que pede a extinção, com base no art. 156, I do CTN) a **parte** dos valores de contribuições lançados através dos AIOP DEBCAD 37.306.904-9, 37.324.776-1 e 37.324.777-0: (i) que incidiram sobre os pagamentos a segurados empregados, a título de Assistência Médica e Odontológica a seus dependentes (subitem 4.1 e correlatos REFISC); (ii) que incidiram sobre os pagamentos a segurados contribuintes individuais (subitem 4.4 e correlatos REFISC); (iii) e também as diferenças de contribuições, resultantes dos recálculos dos salários de contribuição (SC) dos segurados empregados, devido à integração, a esses SC, dos pagamentos correspondentes ao subitem 4.1 e correlatos REFISC (Assist. Médica e Odontológica a dependentes).

#### DA MATÉRIA IMPUGNADA

3. Com referência aos **AIOP DEBCAD 37.306.904-9, 37.324.776-1 e 37.324.777-0**, a autuada apresentou as seguintes **RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO**:

#### **DOS PAGAMENTOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR**

4. Contra o lançamento de contribuições sobre os pagamentos a segurados empregados, a título de **Participação nos Lucros e Resultados – PLR** (subitem 4.2 e correlatos REFISC):
5. Protesta pelo excesso de formalismo no tratamento que a Fiscalização deu à matéria. Entende que os lançamentos impugnados contrariam a determinação constitucional de que a PLR é direito social dos trabalhadores e, portanto, não pode ser tolhido ou restringido pelo interesse fiscalista da Administração Pública.
6. Defende que a Lei 10.101/2000 deve apenas ditar quais são os requisitos e a forma de identificação do benefício, mas não constitui o seu fundamento em si, pois este é constitucional. Observa que foi consignado no REFISC que a razão da norma é a produtividade, já que tal consta na Lei 10.101/2000; mas, em verdade, a razão da norma é a concessão de benefício social constitucional do Trabalhador. Assim sendo, protesta que o interesse predominante da norma é regulamentar o benefício social, e não apenas induzir à produtividade, que é interesse secundário, ainda que explícito.

7. Destaca: *“Não é crível, nem lógico, que a empresa pretendesse celebrar um instrumento apenas para formalizar a concessão de benefícios aos funcionários, quando na realidade poderia auferir maior lucro não concedendo referidos benefícios aos funcionários.”*
8. E ainda: *“(…) a Impugnante e a Comissão Negociadora de Funcionários, ao contrário do alegado pelo Sr. Auditor Fiscal, estabeleceram as metas, condições e resultados desde o primeiro acordo celebrado, sendo que os acordos seguintes observaram os mesmos critérios e condições do acordo anterior, não havendo que se falar em ausência de pactuação prévia. De fato, os acordos são “renovados”, considerados apenas os melhores resultados apurados ano a ano, o que mais uma vez demonstra a efetividade do acordo para o fim preceituado pela fiscalização, que é o aumento do lucro e da produtividade.”*
9. Garante que era público e notório de todos os funcionários que havia metas e resultados a serem cumpridos e atingidos para que pudesse haver sua participação nos lucros; e que os funcionários elegiam anualmente a Comissão Negociadora de Funcionários para tal finalidade, sendo improvável que se realizassem tais eleições sem que os votantes soubessem o fim da votação.
10. Informa que *“referidos acordos se tratavam, meramente, de uma formalização das negociações havidas **previamente** entre as partes, sendo que as condições e metas eram definidas antes mesmo da assinatura dos instrumentos.”*
11. Alega que, *“se o instrumento coletivo é decorrente da negociação e os critérios e condições a serem adotados na negociação podem ser pactuados previamente, não há que se falar em inobservância à disposição legal, vez que as negociações foram realizadas antes mesmo da assinatura dos acordos, que foram celebrados de forma a cumprir os requisitos da MP 794/94 e reedições posteriores até à conversão na Lei 10.101/00.”*
12. Observa que não há qualquer obrigatoriedade definida, seja na MP 794/1994, seja na Lei 10.101/2000, de que os acordos sejam celebrados antes do início do período de apuração da lucratividade; sendo a pactuação prévia exigida apenas para os programas de metas, resultados e prazos.
13. Observa, além disso, que a Lei 10.101/2000, em seu artigo 2º, § 1º, emprega o verbo “poder” e não o verbo “dever”; ou seja, não foi empregado qualquer verbo que exprima uma ordem ou obrigação de que sejam considerados os critérios e condições citados no dispositivo legal, sem esquecer que consta, ainda, a expressão “entre outros”.
14. Alega que ocorreu a decadência dos fatos geradores referentes a 2005, e que já foi autuada em relação a tal exercício, não cabendo, portanto, nova autuação.
15. Contrapõe o fato de ser *trading* e controladora de outras empresas (o que faz com que seu balanço seja influenciado pelas demais empresas do grupo) à obrigatoriedade, que a Fiscalização aponta, de que o lucro definido como condicionante à PLR seja da própria empresa, e não do grupo de empresas.

16. Invoca o art. 275 da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), que dispõe, de forma a corretamente informar o mercado (credores, acionistas, Fisco) e evitar a criação de ativos ou passivos indevidos, que a apuração financeira do Grupo de Sociedades deverá, além das demonstrações financeiras de cada uma, ser efetuada de forma consolidada.
17. Invoca também o art. 250 da Lei 6.404/1976, que dispõe que as demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas (I) as participações de uma sociedade em outra, (II) os saldos de quaisquer contas entre as sociedades, e (III) as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.
18. Em decorrência dos artigos invocados, protesta que a menção de “lucro consolidado” como o critério adotado nos acordos de PLR, em vez de constituir uma infringência à Lei 10.101/2000, é, efetivamente, o seu cumprimento, já que seu art. 2º determina que as regras devem ser “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”.
19. Protesta pela falta de uniformidade empregada pelo Auditor Fiscal na definição dos efeitos do acordo, pois o Auditor ora aponta a necessidade de acordo específico para a empresa autuada, ora exige que o acordo seja feito por filial.
20. Não se pode conceber que a Lei 10.101/2000 tenha restringido a contratação a elementos que ela não excetua. Assim, não há que imputar falhas às regras de contratação, as quais devem ser não só claras, mas também razoáveis.
21. Protesta que os lançamentos ora analisados de contribuições sobre a PLR constituem uma violação ao art. 3º da própria lei que tais lançamentos invocam (Lei 10.101/2000), em que está disposto taxativamente que a PLR 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. Destaca que tal dispositivo não estabelece qualquer condição para que a PLR não seja considerada salário de contribuição, e a RFB, adotando medidas drásticas como o lançamento, fere o direito social constitucionalmente estipulado do trabalhador de participar nos lucros e resultado da empresa e o de incentivar sua produtividade, o que acabará desestimulando as empresas a pagar a PLR.
22. A impugnante reafirma que observou tanto a Lei 10.101/2000 quanto seu objetivo, razão por que não deve agora ser penalizada através dos lançamentos em questão.
23. Invoca o art. 3º, § 3º da Lei 10.101/2000, que possibilita a compensação entre as verbas pagas espontaneamente pela empresa sobre a rubrica do PLR com aquelas que forem fixadas em acordo ou convenção. Assim, verifica-se que a própria Lei 10.101/2000 prevê a possibilidade de pagamento de PLR sem qualquer acordo formalizado, demonstrando que o caráter formal da PLR não pode se sobrepor ao

interesse da lei, que é o incentivo à produção e a integração entre o capital e o trabalho. Chama em defesa dessa tese o Acórdão TRF 2, proferido em Apelação no Mandado de Segurança nº 2000.51.01.025945-2 e o Acórdão TRF 2, proferido no AC 96.02.15569-8.

24. Pede o afastamento dos respectivos valores lançados, devido à sua total insubsistência.

#### **DOS PAGAMENTOS A TÍTULO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO**

25. Protesta contra o lançamento de contribuições sobre os pagamentos a acionistas da empresa, a título de **Juros sobre o Capital Próprio** (subitem 4.3 e correlatos REFISC).
26. Opõe à informação do REFISC, de que os acionistas foram remunerados com juros sobre o capital próprio sem que se obedecesse ao limite de variação *pro rata die* da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP, previsto no art. 9º da Lei 9.249/1995, o argumento de que, em verdade, foi utilizada preventivamente a TJLP correspondente ao mês anterior à data em que foi feito o pagamento de tais juros. Assim sendo, a integralidade a que se refere a Fiscalização diz respeito ao mês anterior, não havendo ocorrido qualquer violação ao limite previsto na legislação de regência, já que os valores pagos aos acionistas foram inferiores a esse limite.
27. Pede o afastamento dos respectivos valores lançados, devido à sua total insubsistência.

#### **DAS DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÕES**

28. Opõe-se contra o lançamento de diferenças de contribuições, resultantes dos recálculos dos salários de contribuição (SC) dos segurados empregados, devido à integração a esses SC dos pagamentos correspondentes ao subitem 4.2 e correlatos REFISC (PLR).
29. Contra esses valores reflexos, a impugnante repete os mesmos argumentos contrários ao lançamento das contribuições calculadas sobre os pagamentos da PLR
30. Pede o afastamento dos respectivos valores lançados, devido à sua total insubsistência.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 1121 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI DE REGÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA: FPAS, GILRAT E TERCEIROS (SALÁRIO-EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE)

*Entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades (art. 28, I da Lei 8.212/1991).*

*A participação nos lucros ou resultados da empresa paga em desacordo com a lei 10.101/2000, integra o salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, “j” da Lei 8.212/1991.*

PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. REMUNERAÇÃO.

*Incide contribuição a cargo da empresa sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviço.*

*São consideradas remunerações as importâncias percebidas à guisa de juros sobre o capital próprio pagas acima dos limites individuais permitidos e em desconformidade com os limites de dedutibilidade previstos em lei específica.*

DECADÊNCIA. RECOLHIMENTOS NO PERÍODO LANÇADO. ART. 150, § 4º CTN.

*Transcorrido o prazo decadencial relativamente a parte do lançamento, o Fisco resta impedido de exigir a parte lançada fora do prazo de decadência previsto no CTN.*

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

#### **MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS:**

*O pagamento dos valores lançados caracteriza a não impugnação da matéria correspondente.*

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em razão da identificação de pequeno equívoco no cálculo dos valores remanescentes, foi proferido o Acórdão de e-fls. 1172 e ss, cuja ementa segue abaixo:

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

LAPSO MANIFESTO. RE-RATIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO.

Constatada a existência de inexatidão material, decorrente de lapso manifesto, em Acórdão anteriormente proferido, deverá o Acórdão ser corrigido, nos termos do art. 32 do Decreto nº 70.235/72, e art. 21, § 1º, da Portaria nº 341/2011.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI DE REGÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA: FPAS, GILRAT E TERCEIROS (SALÁRIO-EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE)

*Entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades (art. 28,1 da Lei 8.212/1991).*

*A participação nos lucros ou resultados da empresa paga em desacordo com a lei 10.101/2000, integra o salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, "j" da Lei 8.212/1991.*

PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL

CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. REMUNERAÇÃO.

*Incide contribuição a cargo da empresa sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviço.*

*São consideradas remunerações as importâncias percebidas à guisa de juros sobre o capital próprio pagas acima dos limites individuais permitidos e em desconformidade com os limites de dedutibilidade previstos em lei específica.*

DECADÊNCIA. RECOLHIMENTOS NO PERÍODO LANÇADO. ART. 150, § 4º CTN.

*Transcorrido o prazo decadencial relativamente a parte do lançamento, o Fisco resta impedido de exigir a parte lançada fora do prazo de decadência previsto no CTN.*

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS:

*O pagamento dos valores lançados caracteriza a não impugnação da matéria correspondente.*

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1202 e ss), reiterando os argumentos apresentados em sua impugnação, alegando, em suma: (i) não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo recorrente aos empregados a título de participação nos lucros e resultados, tendo em vista que estariam inteiramente de acordo com o artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal, bem como com a Lei nº 10.101/00; (ii) não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo recorrente a título de juros sobre capital próprio, por ter obedecido o limite de variação previsto no artigo 9º da Lei nº 9.249/1995; (iii) impossibilidade de se exigir juros de mora sobre multas de ofício.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento dos Recursos Voluntários.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

### 1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

### 2. Do pedido de intimação pessoal do patrono e sustentação oral.

O contribuinte, em seu petitório recursal, protesta pela intimação pessoal de seu patrono. Para tanto, requer sejam as intimações e notificações referentes ao presente processo, expedidas em nome do seu advogado.

Contudo, trata-se de pleito que não possui previsão legal no Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, nem mesmo no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Ademais, o art. 23, incisos I a III do Decreto nº 70.235/72, dispõe expressamente que as intimações, no decorrer do contencioso administrativo, serão realizadas pessoalmente ao sujeito passivo e não a seu patrono.

A propósito, neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 110: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Por fim, cabe esclarecer que as pautas de julgamento dos Recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação da data, horário e local, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o patrono do sujeito passivo, querendo, estar presente para realização de sustentação oral na sessão de julgamento.

### 3. Mérito.

O contribuinte, em seu petitório recursal, reitera os termos de sua impugnação, requerendo o reconhecimento da não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela Recorrente aos empregados a título de participação nos lucros e resultados, tendo em vista que estariam inteiramente de acordo com o artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal, bem como com a Lei nº 10.101/00. Também defende a não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo recorrente a título de juros sobre capital próprio, por ter obedecido o limite de variação previsto no artigo 9º da Lei nº 9.249/1995, bem como a impossibilidade de se exigir juros de mora sobre multas de ofício.

Pois bem. Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria e tecer alguns comentários.

O direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa já é previsto nas Constituições da República Federativa do Brasil já desde a Carta de 1946 (artigo 157, inciso IV), passando por todas as demais que a sucederam. Atualmente, encontra-se fundamentado na Constituição Federal de 1988, artigo 7º, inciso XI, *verbis*:

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

... omissis ...

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

A Constituição afirma que a participação do trabalhador nos lucros será desvinculada da remuneração, conforme definido em lei. A desvinculação entre PLR e remuneração, portanto, está condicionada à obediência aos termos definidos em lei. Regra comezinha de interpretação jurídica afirma que a lei não contém palavras inúteis. Logo, se a Constituição expressamente afirma que a participação dos empregados nos lucros e resultados se dará **conforme definido em lei**, não cabe ao intérprete excluir a necessidade da regulamentação legal.

Em face do caráter de não autoaplicabilidade que decorre da redação dada ao dispositivo (“conforme definido em lei”), após longo período no qual vigoraram Medidas Provisórias, a questão passou a ser disciplinada pela Lei nº 10.101, de 19/12/2000.

Este normativo passou a regular e dispor sobre os elementos necessários ao efetivo exercício do direito constitucionalmente previsto. Ainda, no que tange à questão da incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos levados a efeito sob o título de participação nos lucros e resultados, muito embora a Lei nº 10.101/2000, por si só, não disponha de qualquer cláusula de não-incidência, vez que tal tarefa é afeta à Lei nº 8.212/91, artigo 28, § 9º, alínea “j”, as previsões contidas nos artigos 2º e 3º do normativo se constituem regras básicas a serem observadas para efeito de aplicabilidade da previsão contida no artigo 28, § 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91.

Dessa maneira, impõe-se o pensamento segundo o qual, para que o pagamento da participação nos lucros e resultados não seja objeto de incidência de contribuição previdenciária, há que se observar os comandos da Lei nº 10.101/2000, não obstante este mesmo normativo excluir tal benefício do conceito de remuneração para efeitos trabalhistas. Ou seja, não basta que determinado pagamento seja rotulado como PLR para que, *ipso facto et de jure*, seja considerado como parcela sobre a qual não incide a tributação previdenciária, mas, ao contrário, por força da eficácia cogente da Lei nº 8.212/91, a não incidência deflui como mero resultado da apreciação da correção do pagamento à luz da Lei nº 10.101/00. Assim, a não incidência previdenciária é

consectário da harmonia entre os diplomas, de forma que os fatos materiais, em acordo com a Lei nº 10.101/00 tenha suprimida a sua carga de incidência tributária-previdenciária.

Sobre o tema já decidiu o Pretório Excelso:

CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL. 1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação. 2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária. 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 569.441, Rel. p/ o Ac. Min. Teori Zavascki, J. 30-10-2014, P. DJE de 10-2-2015, com repercussão geral tema 344)

Sob o prisma do Texto Fundamental de 1988, esta em momento algum atribuiu ao pagamento feito a título de PLR a imunidade tributária! O que ela fez, e nisto foi taxativa, foi desvincular a PLR da remuneração do empregado, para efeitos trabalhistas. Assim, o que o legislador constituinte teve em mente foi a intenção de criar uma forma remuneratória que não se vinculasse às demais parcelas de natureza retributiva e, dessa forma, não constituísse, de per si, como uma obrigação contínua do empregador. No entanto, não houve, sob qualquer vertente exegética que se adote, o estabelecimento de imunidade. Se assim tivesse pretendido o legislador, teria sido taxativo, tal qual o foi em outras passagens da Carta, por exemplo, o seu artigo 150, inciso VI.

Na esteira do exposto, convém trazer à colação o disposto na Lei nº 10.101/2000, *in 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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e

prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

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

Art. 3º A participação de que trata o art. 29 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.

... omissis ...

§ 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.

Dos dispositivos transcritos, alguns requisitos ressoam como imperativos ao tratamento do pagamento da participação nos lucros e resultados, são eles:

- a) Negociação entre empresa e empregados, compondo a relação inter-negocial de integração entre os elementos integrantes da atividade empresária, quais sejam, o capital e o trabalho;
- b) Materialização da negociação em um instrumento de regulação do direito;
- c) Previsão de regras claras e objetivas quando à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas;
- d) Previsão de mecanismos de aferição das informações relativas ao cumprimento da previsão contida no instrumento de negociação;
- e) Previsão da periodicidade da distribuição, do período de vigência e de prazos par revisão do acordo;
- f) Arquivamento do instrumento de negociação na entidade sindical dos trabalhadores; e,
- g) Que o pagamento, seja de antecipação, seja da distribuição de valores a título de participação, não ocorram em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

A Lei nº 8.212, de 1991, determina de modo expresso que a participação nos lucros e resultados, quando paga em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, sofre a incidência da contribuição previdenciária. Nesta hipótese (pagamento em desacordo com a lei), trata-se de parcela devida ao trabalhador pelo trabalho, que se amolda à previsão contida no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, a PLR paga em desacordo com a lei situa-se no campo da incidência, não estando alcançada pela regra de imunidade, que atinge apenas a PLR paga nos termos da lei.

No caso dos autos, entendeu a fiscalização que os valores de PLR pagos pelo recorrente estariam em desacordo com a lei, de modo que deveriam se submeter à tributação, destacando dois tipos principais de irregularidades:

- **Datas de Formalização Tardias:** Os acordos foram assinados após o início do período trabalhado, o que compromete a validade das metas como estímulo à produtividade, pois parte do trabalho já havia sido executada. Segundo a fiscalização, essa prática não atende aos objetivos legais de incentivo ao desempenho.
- **Metas Inadequadas:** Em várias filiais, as metas foram pouco específicas ou fáceis de alcançar, desvirtuando o conceito de PLR e o transformando em complemento salarial, ao invés de um incentivo à produtividade. Como resultado, os valores de PLR foram considerados salário, sujeitos à contribuição previdenciária.

Eis a síntese da motivação adotada pela fiscalização, conforme bem exposto pela decisão recorrida:

[...] Como instrumento de formalização da PLR, a empresa apresentou os seguintes acordos:

FILIAL SÃO PAULO - SP:

a) acordo de participação nos lucros e resultados relativos ao 1º e 2º semestre de 2005: formalizado em 05/04/2005; negociado com a Comissão Negociadora de Empregados, com a participação de um representante do Sindicato dos Empregados no Comércio de São Paulo, com a indicação de pagamento da participação para o dia 02/08/2005, relativa ao 1º semestre de 2005 e, 24/02/2006, relativa ao 2º semestre de 2005; definido como meta o lucro final consolidado de todas as empresas do grupo em patamar igual ou superior a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) no 1º semestre de 2005, e em patamar igual ou superior a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) no 2º semestre de 2005.

b) acordo de participação nos lucros e resultados relativos ao 1º e 2º semestre de 2006: formalizado em 16/12/2005; negociado com a Comissão Negociadora de Empregados, com a participação de um representante do Sindicato dos Empregados no Comércio de São Paulo, com a indicação de pagamento da participação para o dia 02/08/2006, relativa ao 1º semestre de 2006 e, 23/02/2007, relativa ao 2º semestre de 2006; cuja cláusula terceira a COTIA e a COMISSÃO estabelecem uma META DE LUCRO para o 1º e 2º semestre do ano de 2006, à qual fica condicionado o pagamento da PLR; e cujo § 1º da cláusula quarta a COTIA compromete-se a pagar PLR do 1º e 2º semestre do ano de 2006, observando-se a Tabela de Participação nos Lucros / Resultados, que será utilizada para o 1º e 2º semestre de 2006, respeitados os parâmetros de cargo e avaliação de desempenho individual, a todos os empregados cuja diretoria tenha

alcançado os resultados pré-determinados positivos e desde que o resultado da empresa seja positivo tanto no primeiro, quanto no segundo semestre de 2006.

c) acordo de participação nos lucros e resultados relativos ao 1º e 2º semestre de 2007: formalizado em 08/12/2006; negociado com a Comissão Negociadora de Empregados, com a participação de um representante do Sindicato dos Empregados no Comércio de São Paulo, com a indicação de pagamento da participação para o dia 02/08/2007, relativa ao 1º semestre de 2007 e, 29/02/2008, relativa ao 2º semestre de 2007; cuja cláusula terceira a COTIA e a COMISSÃO estabelecem uma META DE LUCRO para o 1º e 2º semestre do ano de 2007, à qual fica condicionado o pagamento da PLR; e cujo § 1º da cláusula quarta a COTIA compromete-se a pagar PLR do 1º e 2º semestre do ano de 2007, observando-se a Tabela de Participação nos Lucros / Resultados, que será utilizada para o 1º e 2º semestre de 2007, respeitados os parâmetros de cargo e avaliação de desempenho individual, a todos os empregados cuja diretoria tenha alcançado os resultados pré-determinados positivos e desde que o resultado da empresa seja positivo tanto no primeiro, quanto no segundo semestre de 2007.

FILIAL ITAJAÍ - SC:

a) acordo de participação nos lucros e resultados relativos ao 1º e 2º semestre de 2006: formalizado em 06/06/2006; negociado com a Comissão Negociadora de Empregados, com a participação de um representante da Federação dos Trabalhadores no Comércio no Estado de Santa Catarina, com a indicação de pagamento da participação para o dia 02/08/2006, relativa ao 1º semestre de 2006 e, 23/02/2007, relativa ao 2º semestre de 2006; cuja cláusula terceira a COTIA e a COMISSÃO estabelecem uma META DE LUCRO para o 1º e 2º semestre do ano de 2006, à qual fica condicionado o pagamento da PLR; e cujo § 1º da **cláusula quarta a COTIA** compromete-se a pagar PLR do 1º e 2º semestre do ano de 2006, observando-se a Tabela de Participação nos Lucros/Resultados, que será utilizada para o 1º e 2º semestre de 2006, respeitados os parâmetros de cargo e avaliação de desempenho individual, a todos os empregados cuja diretoria tenha alcançado os resultados pré-determinados positivos e desde que o resultado da empresa seja positivo tanto no primeiro, quanto no segundo semestre de 2006.

FILIAL RIO DE JANEIRO - RJ:

a) acordo de participação nos lucros e resultados relativos ao 1º e 2º

semestre de 2006: formalizado em 24/02/2006; negociado com a Comissão Negociadora de Empregados, com a participação de um representante do Sindicato dos Empregados no Comércio do Rio de Janeiro, com a indicação de pagamento da participação para o dia 02/08/2006, relativa ao 1º semestre de 2006 e, 23/02/2007, relativa ao 2º semestre de 2006; cuja cláusula terceira a COTIA e a COMISSÃO estabelecem uma META DE LUCRO para o 1º e 2º semestre do ano de 2006, à qual fica condicionado o pagamento da PLR; e cujo § 1º da cláusula quarta a COTIA compromete-se a pagar PLR do 1º e 2º semestre do ano de 2006, observando-se a Tabela de Participação nos Lucros / Resultados, que

será utilizada para o 1º e 2º semestre de 2006, respeitados os parâmetros de cargo e avaliação de desempenho individual, a todos os empregados cuja diretoria tenha alcançado os resultados pré-determinados positivos e desde que o resultado da empresa seja positivo tanto no primeiro, quanto no segundo semestre de 2006.

b) acordo de participação nos lucros e resultados relativos ao 1º e 2º semestre de 2007: formalizado em 12/12/2006; negociado com a Comissão Negociadora de Empregados, com a participação de um representante do Sindicato dos Empregados no Comércio do Rio de Janeiro, com a indicação de pagamento da participação para o dia 02/08/2007, relativa ao 1º semestre de 2007 e, 29/02/2008, relativa ao 2º semestre de 2007; cuja cláusula terceira a COTIA e a COMISSÃO estabelecem uma META DE LUCRO para o 1º e 2º semestre do ano de 2007, à qual fica condicionado o pagamento da PLR; e cujo § 1º da cláusula quarta a COTIA compromete-se a pagar PLR do 1º e 2º semestre do ano de 2007, observando-se a Tabela de Participação nos Lucros / Resultados,, que será utilizada para o 1º e 2º semestre de 2007, respeitados os parâmetros de cargo e avaliação de desempenho individual, a todos os empregados cuja diretoria tenha alcançado os resultados pré-determinados positivos e desde que o resultado da empresa seja positivo tanto no primeiro, quanto no segundo semestre de 2007.

FILIAL SANTOS - SP:

a) acordo de **participação nos lucros e resultados** relativos ao 1º e 2º semestre de 2006: formalizado em 12/12/2006; negociado com a Comissão Negociadora de Empregados, com a participação de um representante do Sindicato dos Empregados no Comércio de Santos, com a indicação de pagamento da participação para o dia 02/08/2006, relativa ao 1º semestre e, 23/02/2007, relativa ao 2º semestre de 2006; cuja **cláusula terceira** a COTIA e a COMISSÃO estabelecem uma **META DE LUCRO** para o 1º e 2º semestre do ano de 2006, à qual fica condicionado o pagamento da PLR; e cujo § 1º da **cláusula quarta** a COTIA compromete-se a pagar do 1º e 2º semestre do ano de 2006, observando-se a Tabela de Participação nos Lucros / Resultados, que será utilizada para o 1º e 2º semestre de 2006, respeitados os parâmetros de cargo e avaliação de desempenho individual, a todos os empregados cuja diretoria tenha alcançado os resultados pré-determinados positivos e desde que o resultado da empresa seja positivo tanto no primeiro, quanto no segundo semestre de 2006.

b) acordo de participação nos lucros e resultados relativos ao 1º e 2º semestre de 2007: formalizado em 09/11/2007; negociado com a Comissão Negociadora de Empregados, com a participação de um representante do Sindicato dos Empregados no Comércio de Santos, com a indicação de pagamento da participação para o dia 02/08/2007, relativa ao 1º semestre de 2007 e, 29/02/2008, relativa ao 2º semestre de 2007; cuja cláusula terceira a COTIA e a COMISSÃO estabelecem uma META DE LUCRO para o 1º e 2º semestre do ano de 2007, à qual fica condicionado o pagamento da PLR; e cujo § 1º da cláusula quarta

a COTIA compromete-se a pagar PLR do 1º e 2º semestre do ano de 2007, observando-se a Tabela de Participação nos Lucros / Resultados, que será utilizada para o 1º e 2º semestre de 2007, respeitados os parâmetros de cargo e avaliação de desempenho individual, a todos os empregados cuja diretoria tenha alcançado os resultados pré-determinados positivos e desde que o resultado da empresa seja positivo tanto no primeiro, quanto no segundo semestre de 2007.

4.2.7. Com relação à **participação nos lucros**, no acordo de 2005, a meta de lucros a atingir foi fixada como sendo o lucro final consolidado de todas as empresas do grupo. Foi definido como lucro final, o valor final do Balanço semestral consolidado das empresas, antes da Participação nos Lucros e Resultados. Com relação aos acordos de **2006 e 2007**, não está definido qual a meta a ser alcançada, apesar de na cláusula terceira estar previsto que a **COTIA e a COMISSÃO** estabelecem uma **META DE LUCRO**.

4.2.8. As irregularidades encontradas referem-se, basicamente, à data de formalização do acordo, à definição da meta de lucros, e a ausência de acordo.

A decisão recorrida confirmou o lançamento, rechaçando a argumentação tecida pelo recorrente. E, a esse respeito, entendo que todos os argumentos do recorrente foram adequadamente enfrentados no acórdão de impugnação e seu recurso não traz qualquer inovação probatória ou discursiva, não tendo a parte se desincumbindo do ônus de demonstrar a fragilidade da acusação fiscal.

Entendo, pois, que a tese recursal do contribuinte repete as alegações de defesa, e não contrapõe as afirmações da decisão de piso que, a meu ver, muito bem esclareceram a questão posta. Nesse sentido, em que pese a insatisfação do recorrente, a meu ver, a decisão de piso decidiu acertadamente a controvérsia dos autos, motivo pelo qual, endosso as razões anteriormente adotadas e que são convergentes com o entendimento deste Relator:

[...] 4.2.8. As irregularidades encontradas referem-se, basicamente, à data de formalização do acordo, à definição da meta de lucros, e a ausência de acordo.

4.2.8.1. A primeira irregularidade identificada foi quanto à data de formalização do acordo. Nos termos do art. 2º, § 1º, inciso II, da Lei 10.101 de 16/12/2000, "dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras (...), mecanismos de Aferição (...), podendo ser considerados entre outros, (...) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente". Isso, entretanto, não ocorreu em alguns acordos de PLR formalizados pela COTIA. Os acordos das filiais Rio de Janeiro 2006, Itajaí 2006 e Santos 2006 e 2007 foram celebrados após o início do período de apuração das metas e dos resultados, sendo que os acordos da filial Santos foram celebrados no final dos períodos de apuração. Ou seja, na celebração do acordo da PLR, preocupou-se a empresa, basicamente, em elaborar o documento que a lei exigia para a concessão do benefício ao empregado, sem observar, entretanto, os objetivos do instrumento. Pelo fato do acordo não ter sido pactuado previamente, não se estabeleceu o elo entre as metas definidas e a dedicação dos empregados em alcançá-las, conduzindo ao incremento da

produtividade, um dos objetivos fundamentais da lei. Ao estipular as metas, ao definir os parâmetros para a obtenção de resultados, devem-se necessariamente apontar o vetor para o futuro, para as ações que devam ser desencadeadas, os esforços que devem ser empreendidos para a consecução das metas em um determinado período à frente.

4.2.8.2. A segunda irregularidade identificada nos acordos relativos à participação nos lucros e resultados refere-se à meta de lucros no acordo de 2005 da filial SÃO PAULO - SP. A meta foi definida como um determinado volume em reais a ser atingido a título de lucro final consolidado de todas as empresas do grupo. Ou seja, a meta de lucro foi fixada não para a empresa, mas para o GRUPO COTIA (grupo controlado pela Cotia Trading S/A., com subsidiárias e coligadas, atuando no Brasil e no exterior).

4.2.8.3. A Lei 10.101 de 16/12/2000, estabelece claramente que o objeto da norma é a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa, não de um grupo, ou conjunto de empresas. O objetivo da lei é a integração entre o capital e o trabalho e o incentivo à produtividade, conceitos inerentes à relação dos trabalhadores com a empresa. O incentivo ao trabalhador, expresso na participação dos lucros, deve ser necessariamente vinculado ao seu desempenho e colaboração na obtenção dos resultados da empresa. Não há como prescindir, portanto, desse vínculo. Vínculo que se rompe quando se condiciona a participação dos empregados aos resultados obtidos pelo grupo econômico onde a empresa atua. As empresas que compõem o grupo econômico podem ser heterogêneas, com objetivos distintos, diferenciadas em termos tecnológicos, operacionais, em política de recursos humanos, etc. É nesse sentido que a lei vincula a negociação para a participação nos lucros à empresa, em termos restritos, e seus empregados.

4.2.8.4. Estabelecer como meta do PLR o lucro final consolidado de todas as empresas do grupo, não só contraria os objetivos da lei no sentido formal, mas também no sentido lógico. Afinal, é possível, em tese, ocorrer prejuízo em uma empresa componente do grupo e, ao mesmo tempo, lucro no grupo. Ou seja, cria-se a possibilidade formal ilógica, em tese, de uma empresa ser obrigada a conceder a empregados a participação de lucro que não obteve.

4.2.8.5. Ainda sobre a segunda irregularidade identificada nos acordos relativos à participação nos lucros e resultados, nos acordos apresentados de 2006 e 2007, a empresa não estabeleceu a meta a ser alcançada, a qual ficaria condicionada ao pagamento da PLR. Apesar de não estabelecer qual seria a meta a ser alcançada a empresa se compromete a pagar a PLR do 1º e 2º semestres de 2006 e 1º e 2º semestres de 2007, respeitando os parâmetros de cargo e avaliação do desempenho individual, a todos os empregados cuja diretoria tenha alcançado os resultados pré-determinados positivos e desde que o resultado da empresa seja positivo no primeiro, quanto no segundo semestre de 2006 e no primeiro, e segundo semestre de 2007.

4.2.8.6. Pelo fato do acordo não ter estabelecido a meta a ser alcançada, não se estabeleceu o elo entre as metas definidas e a dedicação dos empregados em alcançá-las, conduzindo ao incremento da produtividade, um dos objetivos fundamentais da lei. Apesar de não ter definido as metas a serem alcançadas a empresa comprometeu-se a pagar a PLR, a todos empregados cuja diretoria tenha alcançado os resultados pré-determinados positivos, (resultados esses não definidos nos acordos) desde que o resultados da empresa tenham sido positivos. Ao não definir quais seriam as metas a serem alcançadas e ao não definir quais seriam os resultados pré-determinados das diretorias, não foi obedecido o que determina a Lei 10.101 de 16/12/2000, em seu art. 2º, §1º que determina que os instrumentos decorrentes da negociação devam constar regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas

4.2.9. A empresa não apresentou acordos relativos aos estabelecimentos MATRIZ, filial SALVADOR-BA e filial IMBITIBA-SC.

17.1. É informado no subitem 4.2.9 do REFISC, vide fl. 317, que não foram apresentados os acordos relativos aos estabelecimentos MATRIZ, FILIAL SALVADOR - BA e FILIAL IMBITUBA - SC.

18. Pelo acima exposto, conclui-se que há dois tipos de irregularidades que afastam os valores pagos a título de de PLR da lei 10.101/2000.

19. O primeiro tipo de irregularidade diz respeito à **data de formalização dos acordos**, conforme observado para os PLR referentes aos exercícios de :

19.1. 2005, na FILIAL SÃO PAULO - SP: o acordo foi formalizado em 05/04/2005, quando o primeiro semestre estava na metade. Como o valor correspondente ao primeiro semestre, pago em 02/08/2005, não foi objeto de lançamento nos AIOP analisados, restrinjo a atenção ao segundo semestre 2005, pago em 24/02/2006.

19.2. 2006, na FILIAL ITAJAÍ - SC: o acordo foi formalizado em 06/06/2006, quando o exercício já havia começado, e findo o primeiro semestre.

19.3. 2006, na FILIAL RIO DE JANEIRO - RJ: o acordo foi formalizado em 24/02/2006, quando o exercício já havia começado.

19.4. 2006, na FILIAL SANTOS - SP: o acordo foi formalizado em 12/12/2006, quando o exercício já estava praticamente findo.

19.5. 2007, na FILIAL SANTOS - SP: o acordo foi formalizado em 09/11/2007, quando o exercício já se encontrava próximo do fim.

20. O segundo tipo de irregularidade refere-se à **meta estipulada**, conforme observado para os PLR das seguintes filiais:

20.1. **FILIAL SÃO PAULO - SP**, segundo semestre 2005 (como já exposto, o primeiro semestre não será analisado), pago em 24/02/2006: A meta estabelecida foi a existência de lucro final consolidado de todas as empresas do grupo igual ou superior a R\$6.500.000,00.

**20.2. FILIAL SÃO PAULO - SP**, referente a 2006 e 2007; **FILIAL ITAJAÍ - SC**, referente a 2006; **FILIAL RIO DE JANEIRO - RJ**, referente a 2006 e 2007 e **FILIAL SANTOS - SP**, referente a 2006 e 2007: A meta estipulada para ambos os semestres de cada exercício é haver lucro (sem ter sido especificado o valor). Pagamento segundo Tabela PLR/Resultados, conforme parâmetros de cargo e avaliação de desempenho individual, para todos os empregados cuja diretoria tenha alcançado os resultados pré-determinados (não especificados os referidos resultados) e caso a empresa tenha resultado positivo (sem ter sido especificado o valor) em ambos os semestres.

21. Como já informado, não foram apresentados à Fiscalização os acordos relativos aos estabelecimentos MATRIZ, FILIAL SALVADOR - BA e FILIAL IMBITUBA -SC, o mesmo ocorrendo em sede de defesa, razão por que, pela inversão do ônus da prova, de que não se desincumbiu a empresa, quaisquer valores de contribuições lançados pertinentes a esses pagamentos de PLR subentendem-se corretos.

22. No que concerne à data de formalização dos acordos de Participação nos Lucros ou Resultados, verifica-se que o âmbito da questão é o momento em que se tornou definitivo que determinadas regras, e não outras, seriam as empregadas na aferição do desempenho dos funcionários em relação aos resultados auferidos em "x", a pagar em "y", pois primeiro ter-se-ia de apurar os referidos resultados.

22.1. Tal escolha só é definitiva após a assinatura dos representantes da empresa e dos empregados/sindicato, ainda que se tenha formado uma tradição de emprego dos mesmos índices em determinado período, já que, a cada ano, não há empecilhos à mudança de tal "tradição", basta haver o acordo.

22.2. Quando da assinatura dos Acordos de PLR referidos no item 19 e subitens, o trabalho dos empregados já havia começado, em alguns casos, já se encontrava pela metade, e, em outros, quase totalmente feito; o esforço a ser realizado para fazer jus ao pagamento das referidas parcelas em muito já se encontrava adiantado.

22.3. Não faz sentido, e há até mesmo uma impossibilidade lógica, em estabelecer mecanismos para promover a produtividade, se não se estipulam *previamente* as regras e as condições por meio das quais os resultados serão alcançados.

22.4. Como bem exposto no subitem 4.2.8.1 do REFISC, "Ao estipular as metas, ao definir os parâmetros para obtenção de resultados, deve-se necessariamente apontar o vetor para o futuro, para as ações que devem ser desencadeadas, os esforços que devem ser empreendidos para a consecução das metas em um determinado período à frente". Não há sentido em propor uma meta, estabelecer um desafio, para o passado. Os resultados já alcançados no passado são fatos consumados, não podem ser alterados. Portanto, os lucros ou resultados obtidos no passado não podem ser objeto de metas. Assim, a referência, mesmo que

indireta, subentendida a resultados de esforços já passados, como expressa nos acordos celebrados, não se coaduna com os objetivos da lei que regula a PLR.

22.5. Se, na data da celebração dos acordos, os resultados definidos como metas já eram conhecidos, ainda que parcialmente, não foi criado o incentivo à produtividade pretendido pela Lei 10.101/2000. O que se observa na celebração de cada Acordo é a preocupação dos signatários, basicamente, em elaborar o documento para a concessão do benefício aos empregados, sem observar, entretanto, os objetivos do instrumento.

23. Diferentemente do alegado pela impugnante, teria toda a lógica pagar a remuneração oficial em níveis reduzidos e intitular como PLR valores mais atraentes, já que tal estratégia possibilitaria à empresa manter uma folha de pagamento modesta, com contribuições previdenciárias não muito altas, e, ao mesmo tempo, manter-se altamente atrativa para os melhores quadros funcionais do mercado. Tal estratégia é adotada por muitas empresas como planejamento tributário.

24. No que concerne à meta estabelecida no acordo de PLR apresentado para a Filial São Paulo em 2005, ou seja, a existência de lucro final consolidado de todas as empresas do grupo igual ou superior a R\$6.500.000,00, constata-se que, praticamente, tal acordo garantiu aos empregados da referida filial o recebimento da participação, ainda que fosse apurado prejuízo na empresa (inobstante seja a referida meta extremamente modesta para o grupo como um todo).

24.1. O que se percebe no caso é (a) a intenção de dar uma justificativa para o referido pagamento, através de uma meta extremamente fácil de obter; (b) além do descumprimento à Lei 10.101/2000 que, como disposto em seu art. 1º, "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", incentivo esse quase nulo, pois fica pulverizado o efeito dos esforços individuais, pelo gigantismo do grupo econômico e pelo fato de, mesmo que fosse apurado prejuízo na empresa a que o empregado estivesse vinculado, tal fato não teria influência direta sobre o pagamento de sua parte.

25. No que concerne à meta estabelecida nos acordos de PLR apresentados para os exercícios de 2006 e 2007, observo:

25.1. Ao definir que, independentemente do montante de lucro apurado, ainda que mínimo, seja feito o pagamento de PLR, a impugnante opta por dar destinação a parte desse lucro que pode diminuir sua capacidade de resposta a conjunturas negativas. Tal procedimento só teria lógica se o mesmo valor intitulado como participação tivesse de ser destinado aos empregados de qualquer forma, como remuneração.

25.2. Obviamente, se tal não ocorreu dessa maneira, mas apenas a impugnante adota por pagar participação de qualquer valor de lucro que obtenha (afinal, para os exercícios de 2006 e 2007, o valor do lucro condicionante do pagamento da

PLR não foi definido), e sem levar em conta as condições da economia nacional ou internacional (fato não desprezível, mormente para uma *trading company*), isso é decisão *interna corporis*; mas a presente análise visa tão somente a demonstrar que haveria lógica, sim, em a empresa tratar como PLR parte da remuneração de seus empregados, daí a necessidade de analisar com minúcia se um lucro de valor não definido pode atuar como meta, na exata acepção dessa palavra no contexto da Lei 10.101/2000.

25.3. Entendo que não. Entendo que não houve verdadeira meta a ser cumprida; o que se formalizou nos referidos acordos foi um pagamento vinculado a resultado indefinido, pois um acordo que não define um patamar de lucratividade mínima para a empresa, um patamar que possa resultar em participação dos empregados sem que tal participação coloque seus próprios empregos sob risco, não é meta, é uma mera justificativa para um pagamento que seria feito de qualquer maneira.

25.4. Concluo, portanto, que meta não houve, houve **prêmio**, uma vantagem econômica para os segurados empregados, obtida em razão da relação de trabalho, sendo o mesmo parcela integrante do salário de contribuição, pela regra do geral do art. 28, I da Lei 8.212/1991, c.c. art. 214, I do RPS-Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

25.5. Conforme definição da SRFB, **prêmio** é o valor acrescido ao salário do segurado empregado, vinculado a fatores de ordem pessoal, como a economia de tempo, de matéria-prima, meta estabelecida, assiduidade, eficiência, rendimento, inclusive produtividade, dentre outros. Compete ao Auditor Fiscal verificar se o sujeito passivo oferece à tributação os valores pagos, devidos ou creditados como prêmios, tendo como causa, dentre outros, salário-produção concedido como prêmio por produtividade, rendimento, ou fatores como economia de tempo e de matéria-prima ou assiduidade.

25.6. Assim sendo, fica constatado que está sendo desrespeitado o art. 3º da Lei 10.101/2000, pois é óbvio que, da maneira como efetivado, o pagamento da PLR na empresa autuada está sendo usado para complementar a remuneração dos empregados. Essa é a verdadeira retribuição por seu trabalho.

25.7. Portanto, os valores pagos pela autuada a título de PLR integram o conceito de salário de contribuição, com a incidência das contribuições previdenciárias em questão.

26. Em relação à alegação de que não poderia o acordo de PLR dispor de forma diferente, tendo em vista que (a) o art. 250 da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas) dispõe que, das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas (I) as participações de uma sociedade em outra, (II) os saldos de quaisquer contas entre as sociedades, e (III) as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades; e que (b) o art. 275 da mesma lei determina que a apuração

financeira do Grupo de Sociedades deverá, além das demonstrações financeiras de cada uma, ser efetuada de forma consolidada, tem-se que:

26.1. Tais regras de apresentação das demonstrações financeiras para o Grupo de Sociedades não impede a apresentação das demonstrações de cada empresa partícipe. Ao contrário, essas regras dispõem que as demonstrações das partícipes devem ser apresentadas concomitantemente às do Grupo.

26.2. Como já mencionado, a Lei 10.101/2000 é explícita, quando faz referência à "participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade", sendo que esse incentivo ficaria praticamente anulado, se as metas fossem estabelecidas em relação não à empresa, mas ao grupo econômico, como exposto no subitem 24.1.

27. Entendo que não procedem os protestos da impugnante pela falta de uniformidade empregada pelo Auditor Fiscal na definição dos efeitos do acordo, ora apontando a necessidade de acordo específico para a empresa autuada, ora exigindo que o acordo seja feito por filial, pois:

27.1. O Relatório Fiscal - REFISC apenas apresenta, no subitem 4.2.6, vide fls. 311/314, o que foi encontrado durante a Auditoria Fiscal, não se podendo atribuir a qualquer exigência da Fiscalização a forma como foram elaborados os referidos acordos.

27.2. Como foi observado que a cada filial cabia um acordo, torna-se óbvio que todos os acordos elaborados deveriam ter sido apresentados à Fiscalização, e, como tal não ocorreu, foi informado no subitem 4.2.9 do REFISC, vide fl. 317, quais acordos não foram apresentados.

27.3. Isso não significa que o Auditor Fiscal estivesse determinando a forma como o acordo de PLR de cada exercício deveria ter sido formalizado, mas sim que estava sendo informado como o foi.

Conforme visto, o pagamento de PLR foi usado como complemento de salário, desrespeitando a legislação e tornando-o passível de contribuições previdenciárias, sobretudo considerando os seguintes aspectos, bem analisados pela decisão recorrida:

- **Data de Formalização:** Vários acordos foram formalizados após o início ou final do período de apuração, o que não atende à Lei 10.101/2000, que exige que metas sejam definidas e pactuadas previamente. Assim, o incentivo à produtividade foi prejudicado, pois os empregados não tinham metas claras para guiar seu trabalho durante o período.
- **Definição de Metas:** Em alguns casos, as metas de lucro não foram estabelecidas para a empresa, mas para o grupo econômico, o que contraria o objetivo da lei, que é estimular a produtividade individual da empresa e

não de um conglomerado. Essa abordagem rompe o vínculo entre o desempenho do empregado e os resultados da própria empresa.

- **Metas Indefinidas:** Em certos anos (2006 e 2007), a empresa se comprometeu a pagar PLR sem especificar metas claras ou resultados esperados, o que prejudica o incentivo à produtividade. A ausência de metas transformou a PLR em uma forma de complemento salarial, uma prática de planejamento tributário que reduz contribuições previdenciárias.
- **Falta de Acordos para Algumas Filiais:** A empresa não apresentou acordos de PLR para determinadas filiais (Matriz, Salvador e Imbitiba), o que indica uma falta de uniformidade na aplicação dos acordos, conforme exigido pela fiscalização.

Sobre os valores pagos pelo recorrente a título de juros sobre capital próprio, também entendo que a decisão recorrida se manifestou adequadamente sobre a questão posta, motivo pelo qual, endosso as razões de decidir, transcritas abaixo:

[...] 35. A impugnante alega que, ao pagar a seus acionistas os Juros sobre o Capital Próprio, não houve qualquer violação ao limite previsto na legislação de regência, já que os valores pagos aos acionistas foram inferiores a esse limite, em decorrência de ter sido utilizada preventivamente a TJLP- Taxa de Juros de Longo Prazo correspondente ao mês anterior à data em que foi feito o pagamento de tais juros.

36. Examinando a planilha elaborada pela Fiscalização - Anexo V, vide fls. 348/350, constata-se que, ainda que a empresa tenha empregado, como alega, a TJLP do mês anterior àquele considerado no lançamento, fê-lo não pela taxa diária, mas pelo valor correspondente ao mês integral, razão por que o resultado dos juros pagos foi superior ao valor calculado pela TJLP *pro rata die* do mês considerado para o lançamento. Assim não fosse, não haveria valores pagos a maior que o limite legal para cada mês considerado.

37. Pelo acima exposto, os valores pagos a título de Juros sobre o Capital Próprio (item 4.3 REFISC), no que ultrapassarem os limites legais, constituem remuneração dos contribuintes individuais que os receberam - salário de contribuição, portanto, já que a exclusão de verbas remuneratórias da base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social somente pode ser feita por meio de lei, em conformidade com o disposto no artigo 97 do Código Tributário Nacional, como nas hipóteses do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o que não é o caso.

38. Caso fossem integralmente pagos dentro dos limites individuais legais, estariam albergados pela não-incidência das contribuições previdenciárias, mas não há como deixar de qualificar como *pro labore* indireto os valores que a empresa intitulou de Juros sobre o Capital Próprio, mas que pagou acima do legalmente permitido.

39. Assim, ao constituir o crédito, a Auditoria agiu com acerto e dentro das premissas legais, razão por que, quanto a este ponto, nego provimento à impugnação.

Embora o contribuinte tenha argumentado que o pagamento de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) aos seus acionistas foi realizado dentro do limite legal, utilizando a TJLP do mês anterior, a decisão recorrida bem observou que a empresa aplicou a TJLP do mês anterior de forma integral (mês completo) e não *pro rata die*, o que resultou em valores superiores ao limite permitido. Esses valores excedentes são considerados remuneração dos contribuintes, sujeita à contribuição previdenciária, pois a exclusão de verbas da base de cálculo só pode ocorrer por lei, o que não se aplica a esse caso. Portanto, correto o entendimento da fiscalização no sentido de que o valor excedente deve ser tratado como remuneração (*pro labore* indireto).

Sobre a não incidência de juros sobre a multa de ofício, embora este Relator seja simpatizante da tese, reconheço que este entendimento está superado, pelo menos no âmbito deste E. Conselho, sobretudo com a edição da Súmula CARF nº 108, que dispõe no sentido de que “incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite